



# Tematický súhrn

## ODPOČÍTANIE DANE Z PRIDANEJ HODNOTY

Pre daň z pridanej hodnoty (DPH), ktorá je súčasťou práva Únie takmer päť desaťročí<sup>1</sup>, je charakteristická najmä na jednej strane skutočnosť, že predstavuje spotrebnú daň, ktorá je všeobecne uplatniteľná na transakcie uskutočnené zdaniteľnými osobami v rámci ich ekonomických činností a ktorej cieľom je zaťažiť výlučne konečného spotrebiteľa, a na druhej strane zásada neutrality, ktorá sa vyžaduje pri uplatňovaní uvedenej dane, pričom zahŕňa tiež zásadu práva na odpočítanie dane. Cieľom systému odpočítania dane je teda celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH v prípade všetkých jeho transakcií, ktoré samy osebe zakladajú právo na odpočítanie dane. Súdny dvor vo svojej judikatúre týkajúcej sa DPH často pripomína, že právo na odpočítanie dane (a teda na vrátenie zaplatenej dane) je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené.

Právo na odpočítanie dane, aj keby sa malo na prvý pohľad vždy uplatňovať s cieľom dosiahnuť neutrálne zdanenie, však podlieha určitým obmedzeniam. V tejto súvislosti Súdny dvor vo svojej judikatúre vyžaduje, aby existovala priama a bezprostredná súvislosť medzi nadobudnutím tovaru alebo prijatím služby a zdaniteľnou transakciou na výstupe. Inými slovami, nadobudnutie by podľa objektívnych kritérií malo byť určené na to, aby slúžilo ekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby. Naproti tomu, ak sú nadobudnutia uskutočnené na účely transakcií, ktoré sú oslobodené od dane alebo ktoré nepatria do pôsobnosti DPH, nemožno vybrať žiadnu daň na výstupe a nemožno odpočítať žiadnu daň, ktorá by bola zaplatená na vstupe.

Súdny dvor vo svojej judikatúre tiež konštatoval, že na právo Únie sa nemožno odvolávať na podvodné alebo zneužívajúce účely. V prípade zneužívajúcich praktík možno právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe zamietnuť so spätnou účinnosťou, ak bolo právo na odpočítanie dane uplatnené zneužívajúcim spôsobom. Vnútroštátny súd tak môže odmietnuť

<sup>1</sup> Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23) a smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

priznať právo na odpočítanie dane, ak sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa prostredníctvom svojho nadobudnutia zúčastňuje na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu týkajúceho sa DPH, a to aj vtedy, ak dotknutá transakcia spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy „dodanie tovaru zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“ a „ekonomická činnosť“.

Ďalej bude nasledovať výber rozsudkov, ktoré sú zoradené podľa tém a sú súčasťou nedávnej judikatúry Súdneho dvora v oblasti odpočítania DPH.

## I. Zásada neutrality

Ako bolo uvedené vyššie, Súdny dvor vo svojej judikatúre viackrát pripomenul, že cieľom systému odpočítania dane stanoveného smernicou 77/388 a smernicou 2006/112 je v plnom rozsahu zbaviť podnikateľa záťaže, ktorú predstavuje DPH splatná alebo zaplatená v rámci výkonu všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH má teda zabezpečovať úplnú daňovú neutralitu všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich účel alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy osebe v zásade podliehajú DPH.<sup>2</sup>

Súdny dvor tiež zdôrazňuje, že hoci členské štáty majú možnosť prijať opatrenia podľa článku 273 smernice 2006/112 s cieľom zabezpečiť správny výber dane a predchádzať daňovým únikom, tieto opatrenia sa nesmú používať spôsobom sponchybujúcim neutralitu DPH.<sup>3</sup>

Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora však zásada daňovej neutrality, prostredníctvom ktorej normotvorca Únie vyjadril v oblasti DPH všeobecnú zásadu rovnosti zaobchádzania, vyžaduje, aby sa s rozdielnymi situáciami nezaobchádzalo rovnako, pokiaľ takéto zaobchádzanie nie je objektívne odôvodnené.<sup>4</sup>

### [Rozsudok z 1. marca 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#)

Dve fyzické osoby, budúci spoločníci poľskej verejnej obchodnej spoločnosti, nadobudli v decembri 2006 nehnuteľnosť. Toto nadobudnutie potvrdil súdny vykonávateľ vystavením faktúry na meno uvedených budúcich spoločníkov. Spoločnosť však bola založená až o štyri mesiace neskôr, v apríli 2007. Pri tejto príležitosti notár vystavil faktúru na meno uvedenej spoločnosti za vyhotovenie notárskeho aktu súvisiaceho so založením spoločnosti a za jeho kópie. Dotknutá spoločnosť v dôsledku toho deklarovala sumu DPH zaplatenú na vstupe na základe oboch predmetných faktúr.

Daňová správa odmietla priznať požadované odpočítanie dane z dôvodu, že nadobúdateľom tejto nehnuteľnosti podľa prvej faktúry nebola samotná spoločnosť, ale fyzické osoby, ktoré po založení uvedenej spoločnosti do nej vložili túto nehnuteľnosť ako nepeňažný vklad. Pokiaľ ide

<sup>2</sup> Rozsudok zo 14. februára 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, bod 19).

<sup>3</sup> [Rozsudok z 22. marca 2012, Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163, bod 50\)](#).

<sup>4</sup> [Rozsudok z 19. júla 2012, Lietuvos geležinkeliai \(C-250/11, EU:C:2012:496, body 44 a 45, ako aj citovaná judikatúra\)](#).

o druhú faktúru, daňová správa usúdila, že bola vyhotovená pred zápisom predmetnej spoločnosti do obchodného registra, a bola teda vystavená na meno ešte neexistujúcej spoločnosti. Navyše budúci spoločníci si nemohli uplatniť právo na odpočítanie DPH zaplatenej za investičné náklady z dôvodu, že vklad predmetného investičného majetku bol transakciou, ktorá je oslobodená od platby DPH podľa vnútroštátnej právnej úpravy uplatňovanej na vec samu.

V nadväznosti na žalobu podanú proti odmietnutiu priznať odpočítanie dane sa vnútroštátny súd obrátil na Súdny dvor s návrhom na začatie prejudiciálneho konania v súvislosti s otázkou, či na jednej strane spoločnosť pozostávajúca z budúcich spoločníkov, ktorá pred svojim formálnym zápisom ako obchodná spoločnosť a pred svojou registráciou na účely DPH uskutoční investičné náklady, má po svojom zápise a svojej registrácii na účely DPH nárok na odpočítanie DPH, ktorá bola zaplatená na vstupe za uskutočnené investičné náklady vynaložené na zdaniteľnú činnosť spoločnosti v zmysle článku 9, ako aj článkov 168 a 169 smernice 2006/112, a či by sa na druhej strane mohlo uplatneniu tohto nároku zabrániť tým, že faktúra za nadobudnutie nehnuteľnosti bola vystavená na meno spoločníkov a nie na meno spoločnosti.

Podobne ako v prípade konštatovaní Súdneho dvora vo veciach Rompelman (263/83)<sup>5</sup> a INZO (C-110/94)<sup>6</sup>, Súdny dvor pripomenul, že prípravné činnosti najmä vo forme kúpy nehnuteľnosti sa musia považovať za také ekonomické činnosti, aké sú uvedené v článku 4 ods. 1 smernice 77/388 a článku 9 ods. 1 prvom pododseku smernice 2006/112, ktoré môžu spočívať vo viacerých na seba nadväzujúcich úkonoch (bod 28). Okrem toho zásada neutrality DPH vo vzťahu k daňovému zaťaženiu podniku vyžaduje, aby už prvé investičné náklady vynaložené na potreby a ciele podniku boli považované za ekonomické činnosti. V tejto súvislosti by bolo v rozpore s touto zásadou, ak by sa za začiatok týchto činností považoval až okamih, keď sa nehnuteľnosť skutočne využíva na podnikanie, t. j. keď vznikne zdaniteľný príjem (bod 29). Každý, kto uskutoční takéto investície, ktoré sú úzko spojené s budúcim využívaním nehnuteľnosti a sú na jej využívanie potrebné, sa teda považuje za zdaniteľnú osobu v zmysle smernice 77/388 (bod 30) a je z tohto dôvodu oprávnený uplatniť si právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe (bod 31). Okrem toho podľa zásady neutrality DPH zdaniteľná osoba, ktorej jediným predmetom podnikania je pripraviť ekonomickú činnosť inej zdaniteľnej osoby a ktorá neuskutočnila nijakú zdaniteľnú transakciu, si môže uplatniť právo na odpočítanie dane v súvislosti so zdaniteľnými transakciami, ktoré vykonala druhá zdaniteľná osoba (bod 33). V dôsledku toho, keďže podľa vnútroštátnej právnej úpravy spoločníci, hoci sa na účely DPH môžu považovať za zdaniteľné osoby, nemajú možnosť uplatniť si zdaniteľné transakcie uskutočnené dotknutou spoločnosťou tak, aby sa odbremenili od DPH za investičné transakcie uskutočnené pre potreby a s cieľom činnosti uvedenej spoločnosti, musí mať táto spoločnosť možnosť zohľadniť tieto investičné transakcie v rámci odpočítania DPH, aby bola zabezpečená neutralita daňového zaťaženia (bod 35).

Podľa Súdneho dvora táto základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočítanie dane zaplatenej na vstupe bolo priznané, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky práva uplatniteľného na DPH zaplatenú na vstupe, a to aj v prípade nedodržania určitých formálnych povinností (bod 43). Skutočnosť, že faktúra vyhotovená pred registráciou a identifikáciu

<sup>5</sup> V tejto veci bol vyhlásený rozsudok zo 14. februára 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74).

<sup>6</sup> V tejto veci bol vyhlásený rozsudok z 29. februára 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67).

uvedenej spoločnosti na účely DPH bola vystavená na meno budúcich spoločníkov a nie na meno samotnej spoločnosti, nemôže vylúčiť právo na odpočítanie dane, keďže osoby, ktoré museli zaplatiť DPH na vstupe, a osoby tvoriace dotknutú spoločnosť, sú totožné. Iný prístup by mohol mať za následok absolútnu nemožnosť uplatnenia práva na odpočítanie dane a viedol by k spochybneniu zásady neutrality DPH.

**[Rozsudok z 22. marca 2012, Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163\)](#)**

V máji 2009 bulharská spoločnosť, ktorej činnosť spočívala v prevádzke hotela vo Varne (Bulharsko), kúpila v Sofii (Bulharsko) dvojpodlažný byt určený na bývanie. DPH za toto nadobudnutie bola odpočítaná bez toho, aby bolo podané daňové priznanie týkajúce sa zaplataenia miestnych daní za tento byt. Vzhľadom na to, že dotknutá spoločnosť nezmenila účel využívania tejto nehnuteľnosti ani neotvorila na svoje meno účet na dodávku vody a elektrickej energie, daňové orgány z toho vyvodili, že byt bol určený na bývanie a nie na podnikateľské účely a že v dôsledku toho jeho nadobudnutie nezakladalo právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.

Uvedená spoločnosť v rámci žaloby, ktorú podala na Administrativen säd Varna (Správny súd vo Varne, Bulharsko), napadla tento prístup, pričom tvrdila, že predmetná nehnuteľnosť bola určená na podnikateľské účely, pretože ju chcela využívať na obchodné rokovania s cestovnými kancelármi. Vzhľadom na to, že § 70 ods. 1 bod 2 Zakon za danäk vărchu dobavenata stojnost (zákon o dani z pridanej hodnoty) (DV č. 63 zo 4. augusta 2006) bol v bulharskom práve predmetom protichodných výkladov, tento súd sa obrátil na Súdny dvor najmä s otázkou, či podľa smernice 2006/112 vzniklo právo na odpočítanie dane v zdaňovacom období, v ktorom sa daň stala splatnou, a to bez ohľadu na okolnosť, že sa uvedený majetok ihneď nevyužíval na podnikateľské účely.

Súdny dvor najskôr pripomenul, že práve nadobudnutie majetku zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, určuje uplatnenie systému DPH, a tým aj mechanizmu odpočítania dane (bod 39), a že zdaniteľná osoba koná ako taká, pokiaľ koná na účely svojej ekonomickej činnosti v zmysle smernice 2006/112 (bod 40). Následne Súdny dvor uviedol, že odmietnutie priznať zdaniteľnej osobe odpočítanie DPH splatnej na vstupe za neskoršie zdaniteľné používanie na podnikateľské účely, a to napriek jej prvotnej vôli zahrnúť investičný majetok do obchodného majetku v celom rozsahu na účely budúcich transakcií, by túto osobu neoslobodzovalo od celého daňového zaťaženia uplatniteľného na majetok používaný na účely jej ekonomickej činnosti a zdanenie jej podnikateľských činností by so sebou prinášalo dvojité zdanenie, ktoré je v rozpore so zásadou daňovej neutrality vlastnej spoločnému systému DPH (bod 42). Súdny dvor spresnil, že táto zásada, pokiaľ ide o daňové zaťaženie podniku, si vyžaduje, aby investičné náklady vynaložené pre potreby a na účel podnikania boli považované za podnikateľskú činnosť, ktorá zakladá právo na okamžité odpočítanie DPH splatnej na vstupe (bod 43). V dôsledku toho jednotlivec, ktorý nadobudne majetok na účely ekonomickej činnosti v zmysle článku 9 ods. 1 prvého pododseku smernice 2006/112, koná ako zdaniteľná osoba aj v tom prípade, ak majetok nevyužíva ihneď na túto ekonomickú činnosť (bod 44).

**Rozsudok zo 6. februára 2014, E. ON Global Commodities (C-323/12, EU:C:2014:53)**

Dotknutá spoločnosť vykonávala podnikateľskú činnosť v oblasti energetiky na rumunskom trhu od októbra 2005. S cieľom splniť povinnosti, ktoré zdaniteľným osobám usadeným v inom štáte než v Rumunsku ukladá Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003 o daňovom zákonníku) z 22. decembra 2003 (Monitorul Oficial al României, časť I, č. 927 z 23. decembra 2003), ustanovila táto spoločnosť daňového zástupcu v Rumunsku a bola tam identifikovaná na účely DPH. Vzhľadom na to, že povinnosť ustanoviť daňového zástupcu bola zrušená v čase, keď sa Rumunsko stalo členom Únie, daňový zástupca dotknutej spoločnosti prestal od 1. januára 2007 vystavovať na účet uvedenej spoločnosti faktúry na účely dane, avšak spoločnosť v Rumunsku aj naďalej zastupoval, a to najmä pred daňovými orgánmi. V období od 1. januára do 31. augusta 2007 sa spoločnosť snažila odpočítať DPH, ktorú zaplatila na základe faktúr vydaných jej obchodnými partnermi, rumunskými právnickými osobami, ktoré boli poskytovateľmi služieb. Daňové orgány odmietli priznať daňovému zástupcovi spoločnosti odpočítanie dane týkajúce sa transakcií uskutočnených po 1. januári 2007 z dôvodu, že uvedená spoločnosť v Rumunsku viac nepodliehala DPH za dodávky energie, čo znamenalo, že v Rumunsku viac nefakturovala a nevyberala DPH za uvedené transakcie, keďže táto povinnosť prešla od tohto dátumu na príjemcu dodávky.

Po tomto odmietnutí dotknutá spoločnosť podala najmä žiadosť o vrátenie na základe smernice 79/1072<sup>7</sup>, ako aj na základe ustanovenia vnútroštátneho práva, ktorým bola táto smernica prebratá do rumunského práva. Táto žiadosť bola zamietnutá z dôvodu, že uvedená smernica sa vzťahuje na zdaniteľné osoby, ktoré nemajú pridelené identifikačné číslo a nemajú povinnosť identifikovať sa na účely DPH v Rumunsku, pričom spoločnosť bola naďalej v daňových záležitostiach v Rumunsku zastúpená, a teda bola v Rumunsku fakticky identifikovaná na účely DPH. Keďže správna žaloba podaná spoločnosťou proti tomuto rozhodnutiu bola zamietnutá, táto spoločnosť podala odvolanie na Curtea de Apel București (Odvolací súd Bukurešť, Rumunsko), ktorý sa obrátil na Súdny dvor s návrhom na začatie prejudiciálneho konania.

V tejto veci týkajúcej sa výkladu ustanovení smernice 79/1072 Súdny dvor preskúmal, či sa ustanovenia tejto smernice majú vykladať v tom zmysle, že skutočnosť, že zdaniteľná osoba, ktorá je usadená v jednom členskom štáte a ktorá dodávala elektrinu do iného členského štátu, ustanovila daňového zástupcu identifikovaného na účely DPH v tomto inom štáte, má za následok, že táto zdaniteľná osoba sa nemôže v tomto poslednom uvedenom členskom štáte odvolávať na túto smernicu s cieľom získať vrátenie DPH zaplatenej na vstupe. Rumunská vláda tvrdila, že dotknutá spoločnosť tým, že si ponechala svojho daňového zástupcu, vytvorila právne vákuum, ktoré ju zbavilo akejkolvek možnosti získať vrátenie DPH.

Súdny dvor však po tom, čo pripomenul, že smernica 79/1072 stanovuje dve kumulatívne podmienky na to, aby sa zdaniteľná osoba mohla považovať za osobu, ktorá nie je usadená na území štátu, a aby mohla využiť právo na vrátenie dane, preskúmal druhú z týchto podmienok – a to podmienku zakazujúcu zdaniteľnej osobe uskutočniť dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktoré sa považujú za nachádzajúce sa v členskom štáte vrátenia dane (bod 42) –

---

<sup>7</sup> Ôsma smernica Rady 79/1072/EHS zo 6. decembra 1979 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu (Ú. v. ES L 331, 1979, s. 11; Mim. vyd. 09/001, s. 79).

a pripomenul, že hoci predmetné dodávky elektrickej energie vylučujú uplatnenie smernice 79/1072, odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe sa v zásade musí priznať, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, aj keď určité formalities boli zdaniteľnými osobami opomenuté. Zásada daňovej neutrality totiž bráni sankcii spočívajúcej v odmietnutí práva na vrátenie alebo odpočítanie dane (bod 55). Samotný dôvod, že v tomto poslednom uvedenom štáte bol ustanovený daňový zástupca identifikovaný na účely DPH, toto právo nevyklučuje (bod 57 a výrok).

**Rozsudok z 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147)**

V tejto veci dotknutá osoba vlastnila 60 % obchodný podiel v spoločnosti založenej podľa nemeckého práva, pričom dvaja ďalší spoločníci mali každý 20 % obchodný podiel. Dňa 31. decembra 1994 bola pôvodná spoločnosť zrušená, pričom každý spoločník prevzal časť klientely. Dňa 31. decembra 1994 založila dotknutá osoba novú spoločnosť, v ktorej vlastnila 95 % obchodný podiel a ktorej bezodplatne sprístupnila klientelu, ktorú získala po zrušení pôvodnej spoločnosti, aby pre ňu nová spoločnosť poskytovala služby v rámci svojho podnikania. Vzhľadom na to, že pôvodná spoločnosť bola zrušená rozdelením, daňová správa zaslala v roku 2003 pôvodnej spoločnosti daňový výmer z obratu za rok 1994 z dôvodu postúpenia klientely. Po zaplatení dlžných daní vystavila dotknutá osoba faktúru z dôvodu rozdelenia v roku 1994, pričom jasne uviedla DPH. Vo svojich daňových priznaniach na DPH za rok 2004 si dotknutá osoba tiež odpočítala sumy DPH, ktoré jej boli fakturované za nadobudnutie klientely, a priznala transakcie vyplývajúce z činností riadenia novej spoločnosti. Vzhľadom na to, že hospodárske aktíva, ktoré tvorí klientela, použila nová spoločnosť, teda podnik odlišný od podniku dotknutej osoby, daňová správa usúdila, že táto dotknutá osoba nemá žiadne právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.

Dotknutá osoba najmä tvrdila, že zásady stanovené Súdny dvorom v jeho rozsudku *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*<sup>8</sup> v súvislosti s vrátením dane zaplatenej na vstupe za transakcie uskutočnené na účely budúcej ekonomickej činnosti, ktorú má vykonávať verejná obchodná spoločnosť, ktorej budúci spoločníci zaplatili daň na vstupe, sa v danom prípade neuplatňujú, keďže tento prípad sa netýka odpočítania DPH, ktorú zaplatila verejná obchodná spoločnosť na vstupe, ale odpočítania DPH zaplatenej na vstupe spoločníkom, ktorý túto spoločnosť založil. Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) tak v tejto súvislosti položil Súdnemu dvoru prejudiciálnu otázku.

Súdny dvor najskôr preskúmal ustanovenia smernice 77/388 definujúce zdaniteľnú osobu a právo na odpočítanie dane z hľadiska zásady neutrality DPH s cieľom určiť, či dotknutá osoba bez toho, aby sa predmetní klienti stali súčasťou majetku novozaloženej spoločnosti, mala právo odpočítať DPH zaplatenú na vstupe za nadobudnutie uvedenej klientely. V tejto súvislosti Súdny dvor uviedol, že konštatovania Súdného dvora vo veci *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn*

---

<sup>8</sup> [Rozsudok z 1. marca 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#). Tento rozsudok bol už uvedený v rámci tejto časti súhrnu.

P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10)<sup>9</sup> sa analogicky neuplatňujú na situáciu vo veci samej, keďže skutkové okolnosti oboch sporov sa podstatne odlišujú.

Súdny dvor tak nielen konštatoval, že bezodplatné poskytnutie klientely novej spoločnosti nemožno považovať za „ekonomickú činnosť“ v zmysle smernice 77/388, ale tiež že neexistovala žiadna priama a bezprostredná súvislosť medzi konkrétnou transakciou na vstupe a transakciou na výstupe zakladajúcou právo na odpočítanie dane v súlade s článkom 17 ods. 2 písm. a) uvedenej smernice (body 32 až 37). Pokiaľ ide o zásadu daňovej neutrality, Súdny dvor pripomenul, že táto zásada sa odráža v režime odpočítaní, ktorého cieľom je úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH preto zaručuje úplnú daňovú neutralitu všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy podliehajú DPH. Keďže však bezodplatné poskytnutie klientely spoločnosti nie je transakciou patriacou do pôsobnosti DPH, zásada daňovej neutrality sa na takúto situáciu neuplatňuje (body 40 až 42).

#### **Rozsudok zo 17. júla 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091)**

V júni 2006 spoločnosť Equoland doviezla do Talianska tovar pochádzajúci z tretieho štátu. V colnom vyhlásení bolo uvedené, že tento tovar bol určený do daňového skladu zriadeného na účely DPH. Správca skladu na druhý deň zapísal tento tovar do registra uskladneného tovaru, hoci tovar nebol v sklade fyzicky uložený, pričom tam bol uložený iba virtuálne na základe zápisu do uvedeného registra. Tovar bol okamžite vyňatý z režimu uskladňovania v daňovom sklade a bola zaplatená DPH prostredníctvom prenesenia daňovej povinnosti, ktoré vykonala Equoland. Talianska colná správa z dôvodu absencie fyzického uloženia predmetného tovaru v sklade usúdila, že neboli splnené podmienky potrebné na prenesenie úhrady DPH pri dovoze. V dôsledku toho dospela k záveru, že zdaniteľná osoba nezaplatila daň údajne splatnú v okamihu dovozu a že zaplatenie prostredníctvom prenesenia daňovej povinnosti predstavuje oneskorenú platbu DPH.

V nadväznosti na žalobu sa vnútroštátny súd obrátil na Súdny dvor najmä s otázkou, či v súlade so zásadou neutrality DPH bráni smernica 77/388 vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej členský štát vyžaduje zaplatenie DPH pri dovoze, hoci táto daň už bola uhradená v rámci prenesenia daňovej povinnosti, a to vydaním faktúry sebe samému a zápisom do registra predajov a nákupov zdaniteľnej osoby.

V tejto súvislosti Súdny dvor pripomenul, že pokiaľ na výkon právomocí pridelených článkom 16 ods. 1 smernice 77/388 prijímú členské štáty také opatrenie, akým je povinnosť fyzicky uložiť dovážaný tovar do daňového skladu, tieto členské štáty sú takisto oprávnené v prípade neexistencie právnej úpravy v oblasti sankcií zvoliť si sankcie, ktoré sa im zdajú byť vhodné (bod 32). Je teda legitímne, keď členský štát s cieľom zabezpečiť riadny výber DPH pri dovoze a s cieľom predchádzať podvodom stanoví vo svojej vnútroštátnej právnej úprave

---

<sup>9</sup> [Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Cruz Villalón vo veci Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2011:592\).](#)

vhodné sankcie, ktoré majú penalizovať nedodržanie povinnosti fyzicky uložiť dovážaný tovar do daňového skladu (bod 33).

Pokiaľ ide o spôsoby výpočtu sumy sankcie, Súdny dvor však usúdil, že požiadavka, aby zdaniteľná osoba opätovne zaplatila DPH pri dovoze bez toho, aby sa zohľadnila už vykonaná úhrada, v podstate znamená zbaviť túto zdaniteľnú osobu jej práva na odpočítanie dane. Podriaďiť totiž jedinú a tú istú transakciu dvojitému zdaneniu DPH a priznať pritom len jedenkrát možnosť odpočítať túto daň spôsobuje, že zostávajúcu DPH znáša zdaniteľná osoba (bod 40). V tomto kontexte Súdny dvor pripomenul, že vzhľadom na prevládajúce postavenie, ktoré patrí právu na odpočítanie dane v spoločnom systéme DPH, sankcia spočívajúca v odmietnutí priznať právo na odpočítanie dane nie je v súlade so smernicou 77/388 v prípade, že sa nepreukázal žiadny podvod ani dosah na štátny rozpočet (bod 41). Súdny dvor tiež pripomenul, že režim prenesenia daňovej povinnosti stanovený smernicou 77/388 umožňuje najmä bojovať proti podvodom a vyhýbaniu sa plateniu dane, ktoré boli konštatované pri niektorých typoch transakcií (bod 42). Keďže však nedošlo ani k podvodu ani k pokusu o podvod, časť sankcie spočívajúcu vo vyžadovaní novej úhrady už zaplatenej DPH bez toho, aby bolo s touto druhou úhradou spojené právo na odpočítanie, nemožno považovať za takú, ktorá by bola v súlade so zásadou neutrality DPH (bod 43).

#### **[Rozsudok z 28. júla 2016, Astone \(C-332/15, EU:C:2016:614\)](#)**

Počas daňovej kontroly v roku 2013 Guardia di Finanza (Finančná polícia, Taliansko) konštatovala, že právny zástupca talianskej spoločnosti podliehajúcej DPH nebol schopný predložiť účtovné záznamy. Tá istá kontrola tiež odhalila, že táto spoločnosť síce vystavila faktúry, avšak tým, že nepodala daňové priznanie na príslušnú DPH, vyhla sa zaplateniu DPH. Uvedená kontrola tiež odhalila, že dotknutá osoba si nesplnila povinnosť evidencie vystavených faktúr. Počas trestného konania táto dotknutá osoba síce predložila faktúry, ktoré vo vzťahu k spoločnosti vystavili tretie podniky a ktoré boli zaplatené vrátane DPH, avšak tieto faktúry neboli evidované v účtovníctve uvedenej spoločnosti.

V tomto kontexte sa súd, ktorý začal predmetné trestné konanie, okrem iného pýtal Súdneho dvora na to, či ustanovenia smernice 2006/112 bránia vnútroštátnym ustanoveniam, ktoré vylučujú, a to aj z trestnoprávneho hľadiska, aby sa na účely odpočítania DPH mohli zohľadniť faktúry zaplatené daňovníkom, ktoré však tento daňovník nezaevidoval. Vnútroštátny súd v tejto súvislosti pripomenul, že vnútroštátna právna úprava podmieňuje právo na odpočítanie DPH dodržaním formálnych povinností týkajúcich sa najmä podania dotknutých daňových priznaní v okamihu, keď zdaniteľná osoba uplatňuje kredit na účely DPH, a zaznamenania dotknutých faktúr v príslušnej evidencii. Podľa tohto súdu zdaniteľná osoba nemala právo odpočítať DPH na vstupe, hoci aj zaplatenú, keďže nebola riadne zaznamenaná. Dotknutý súd v tejto súvislosti spresnil, že v prípade nepodania daňového priznania na DPH talianske právo stanovuje, že nepriznaná daň zahŕňa splatnú daň v plnej výške bez toho, aby bolo možné zohľadniť DPH zaplatenú v prospech dodávateľov, ak neboli splnené zákonom stanovené formálne povinnosti.

Súdny dvor najskôr preskúmal, či smernica 2006/112 bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje prekluzívnu lehotu dvoch rokov na vykonanie práva na odpočítanie dane. Súdny dvor po zvážení jednak pravidla zavedeného jeho judikatúrou, podľa ktorého právo na odpočítanie dane stanovené smernicou 2006/112 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade



nemôže byť obmedzené, a jednak zásady právnej istoty vylučujúcej právo na odpočítanie dane bez časového obmedzenia, pripomenul, že prekluzívnu lehotu, ktorej uplynutie vedie k potrestaniu nedostatočne starostlivého daňovníka, ktorý opomenul požiadať o odpočítanie DPH na vstupe, a to stratou práva na odpočítanie dane, nemožno považovať za nezlučiteľnú so systémom stanoveným smernicou 2006/112 ak sa na jednej strane táto lehota uplatňuje rovnakým spôsobom na analogické práva v daňovej oblasti založené na vnútroštátnom práve a na práva založené na práve Únie (zásada ekvivalencie), a ak sa na druhej strane v praxi neznemožňuje alebo neprimerane nestázuje výkon práva na odpočítanie dane (zásada efektivity) (bod 34). Súdny dvor tiež pripomenul, že právo na odpočítanie dane má v systéme DPH zásadný charakter, že jeho cieľom je zabezpečiť úplnú daňovú neutralitu všetkých ekonomických činností, že toto právo nemôže byť v zásade obmedzené a že sa uplatňuje okamžite na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe (bod 44).

## II. Vznik a rozsah práva na odpočítanie dane

Pokiaľ ide o vznik a rozsah práva na odpočítanie dane, Súdny dvor všeobecne odkazuje na svoju ustálenú judikatúru, podľa ktorej existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou alebo viacerými transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie dane je v zásade potrebná na to, aby sa priznalo zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a tiež na určenie rozsahu takéhoto práva.<sup>10</sup> Súdny dvor však spresňuje, že právo na odpočítanie dane sa rovnako priznáva zdaniteľnej osobe dokonca aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou alebo viacerými transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie dane, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť celkových nákladov vynaložených zdaniteľnou osobou a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré táto osoba poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby.<sup>11</sup>

### [Rozsudok zo 16. februára 2012, Varzim Sol \(C-25/11, EU:C:2012:94\)](#)

Predmetná spoločnosť prevádzkuje kasíno na základe koncesnej zmluvy na prevádzkovanie hazardných hier v stálej oblasti Póvoa de Varzim (Portugalsko) uzavretej 14. decembra 2001. Na základe tejto zmluvy vykonávala spoločnosť činnosti v oblasti prevádzkovania hier, ktoré sú oslobodené od DPH, a v oblasti reštauračných služieb a zábavnej činnosti, ktoré podliehajú DPH, ako aj v správnej a finančnej oblasti s čiastočným odpočítaním DPH. V oblastiach podliehajúcich DPH sa odpočítanie zaplatenej DPH vykonávalo podľa metódy skutočného určenia v súlade s Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákon o dani z pridanej hodnoty). Na základe uplatniteľných právnych predpisov a koncesnej zmluvy bola spoločnosť povinná zaplatiť Portugalsku počiatočné protiplnenie, ale tiež ročné protiplnenie vypočítané na základe príjmov dosiahnutých v oblasti prevádzkovania hier. Táto spoločnosť bola oprávnená odpočítat od tohto

<sup>10</sup> Pozri najmä rozsudky z 8. júna 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, bod 24); z 22. februára 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, bod 26), a z 8. februára 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, bod 23).

<sup>11</sup> Pozri najmä rozsudky z 8. júna 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, bod 31), a z 26. mája 2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, bod 36).

ročného protiplnenia časť nákladov vynaložených na splnenie svojich povinností v oblasti zábavnej činnosti a propagácie cestového ruchu. Výška tohto odpočtu závisela od výšky vynaložených nákladov, ako aj od výšky príjmov získaných z hernej činnosti. V nadväznosti na daňovú kontrolu boli spoločnosti adresované dodatočné platobné výmery za roky 2002 až 2004. Tieto opravy vychádzali zo spochybnenia metódy použitej na výpočet odpočítateľnej sumy DPH zaplatenej v oblasti reštauračných služieb a zábavnej činnosti. Portugalský správny orgán sa domnieval, že vzhľadom na to, že odpočet od ročného protiplnenia ako náhrada nákladov týkajúcich sa zábavnej činnosti a propagácie predstavuje prevádzkovú dotáciu v zmysle zákona o DPH, táto dotácia nepodlieha DPH a že reštauračné a zábavné činnosti sa majú považovať za zmiešané činnosti. Tvrdil, že odpočítanie DPH zaplatenej v týchto oblastiach sa musí uskutočniť na základe pomeru umožňujúceho zohľadniť tak činnosti oslobodené od dane, ako aj činnosti podliehajúce dani.

V rámci žaloby podanej na Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd, Portugalsko) dotknutá spoločnosť okrem iného tvrdila, že predmetná argumentácia viedla k skresleniu v oblasti odpočítania DPH, a to v rozpore so smernicou 77/388, ako ju vyložil Súdny dvor v rozsudkoch Komisia/Španielsko<sup>12</sup> a Komisia/Francúzsko<sup>13</sup>, čo viedlo vnútroštátny súd k podaniu návrhu na začatie prejudiciálneho konania na Súdny dvor.

Podľa Súdneho dvora je systém, ktorý je uplatňovaný členským štátom a podľa ktorého členský štát, keď oprávňuje zmiešané zdaniteľné osoby vykonať odpočítanie dane stanovené v uvedených ustanoveniach podľa určenia všetkých tovarov či služieb alebo ich časti, vypočíta odpočítateľnú sumu v odvetviach, v ktorých takéto zdaniteľné osoby vykonávajú len zdaniteľné transakcie, tak, že do menovateľa zlomku použitého na určenie odpočítateľnej časti dane zahrnie „dotácie“ nepodliehajúce dani, nezlučiteľný s touto smernicou (bod 43, výrok).

Súdny dvor však po tom, čo uviedol, že pokiaľ ide o zmiešané zdaniteľné osoby, smernica 77/388 stanovuje, že právo na odpočítanie sa vypočíta podľa pomernej časti určenej v súlade s článkom 19 tejto smernice, spresnil, že článok 17 ods. 5 tretí pododsek uvedenej smernice oprávňuje členské štáty vybrať niektorú z ďalších metód určenia práva na odpočítanie dane uvedených v tomto pododseku, a to najmä stanovenie odlišnej pomernej časti pre každú oblasť činnosti alebo odpočítanie dane podľa použitia všetkých tovarov a služieb alebo ich časti na konkrétnu činnosť (bod 38). Súdny dvor tiež spresnil, že podľa článku 11 A ods. 1 písm. a) smernice 77/388 dotácie priamo súvisiace s cenou tovaru alebo služby sú zdaniteľné rovnako ako táto cena. Pokiaľ ide o iné dotácie, ako sú tie, ktoré priamo súvisia s cenou, článok 19 ods. 1 tejto smernice stanovuje, že členské štáty majú možnosť ich zahrnúť do menovateľa pri výpočte pomernej časti, ktorá sa uplatňuje, keď zdaňovaná osoba vykonáva transakcie, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie, a zároveň transakcie oslobodené od dane (bod 39). Vzhľadom na to, že dotknutá zdaniteľná osoba bola oprávnená vykonať odpočítanie dane podľa inej metódy, než je metóda pomernej časti určená na základe článku 19 smernice 77/388, t. j. podľa použitia všetkých tovarov a služieb alebo ich časti na konkrétnu činnosť (bod 40), avšak jej činnosti vykonávané v odvetví reštauračných služieb a zábavných činností podliehali DPH, právo na odpočítanie dane sa podľa metódy skutočného určenia týka všetkých daní, ktoré zaťažujú transakcie uskutočnené na vstupe (bod 41). Keďže zdaniteľná osoba totiž bola oprávnená vykonať odpočítanie podľa

<sup>12</sup> [Rozsudok zo 6. októbra 2005 \(C-204/03, EU:C:2005:588\)](#).

<sup>13</sup> [Rozsudok zo 6. októbra 2005 \(C-243/03, EU:C:2005:589\)](#).

metódy skutočného určenia, ustanovenia článku 19 smernice 77/388 sa neuplatnili a nemohli obmedziť právo na odpočítanie dane v uvedených oblastiach, tak ako vyplýva z tejto smernice (bod 42).

Napokon, pokiaľ ide o povahu „priamej a bezprostrednej súvislosti“, ktorá musí existovať medzi transakciou na vstupe a transakciou na výstupe, Súdny dvor usúdil, že nie je reálne pokúsiť sa o presnejšiu formuláciu v tomto smere. Vzhľadom na rozmanitosť obchodných a podnikových transakcií je totiž nemožné poskytnúť v každom jednotlivom prípade vhodnejšiu odpoveď v súvislosti so spôsobom určenia vzťahu, ktorý musí existovať medzi transakciami uskutočnenými na vstupe a transakciami uskutočnenými na výstupe na to, aby DPH zaplatená na vstupe bola odpočítateľná.

### **[Rozsudok z 22. marca 2012, Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163\)](#)**

Táto vec sa týka, ako sa uvádza v časti I tohto súhrnu, nazvanej „Zásada neutrality“, odmietnutia priznať právo na odpočítanie DPH zaťažujúcej nadobudnutie bytu (bod 2).

V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že zdaniteľná osoba koná ako taká, pokiaľ koná na účely svojej podnikateľskej činnosti v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku smernice 2006/112 (bod 40). Ak ide o taký prípad, DPH zaplatenú za majetok, ktorý v celom rozsahu patrí do obchodného majetku zdaniteľnej osoby, možno okamžite a v celom rozsahu odpočítať, a to aj vtedy, ak sa ihneď nepoužíva na účely jej ekonomickej činnosti (bod 45). Právo na odpočítanie dane, ak už bolo raz získané, zostáva zachované v prípade absencie podvodných či zneužívajúcich okolností. Právo na odpočítanie dane sa preto uplatní, ak zdaniteľná osoba nemohla používať tovary alebo služby, ktoré viedli k odpočítaniu dane v rámci zdaniteľných transakcií, z dôvodu okolností nezávislých od jej vôle, keďže nebezpečenstvo daňového úniku alebo zneužitia, ktoré by mohlo odôvodňovať vrátenie odpočítaných súm v budúcnosti, v takom prípade neexistuje (bod 47).

Súdny dvor tak rozhodol, že zdaniteľná osoba konajúca ako taká, ktorá nadobudla investičný majetok a zaradila ho do svojho obchodného majetku, je oprávnená odpočítať DPH zaplatenú pri nadobudnutí tohto majetku v zdaňovacom období, v ktorom sa daň stala splatnou, a to bez ohľadu na okolnosť, že sa tento majetok ihneď nevyužíval na podnikateľské účely (bod 52).

### **[Rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid \(C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373\)](#)**

V prvej spojenej veci dodávateľ v rámci zmluvy uzavretej medzi dvoma maďarskými spoločnosťami a týkajúcej sa dodania nespracovaných akáciových kmeňov vystavil šestnásť faktúr na meno nadobúdateľa. K šiestim faktúram boli priložené dodacie listy. Dodávateľ, keďže vo svojom daňovom priznaní uviedol všetkých šestnásť faktúr, potvrdil, že predmetné dodania sa uskutočnili. Súvisiaca DPH bola týmto dodávateľom zaplatená a zodpovedajúce sumy si nadobúdateľ uplatnil v rámci odpočítania. Počas kontroly zameranej na nadobudnutia a dodania tovaru uskutočnené dodávateľom daňový orgán dospel k záveru, že dodávateľ nemal zásoby a že množstvo nakúpené v roku, o ktorý ide v tejto veci, nebolo dostatočné na uskutočnenie dodaní, ktoré boli fakturované nadobúdateľovi. V dôsledku toho daňový orgán rozhodnutím konštatoval existenciu daňového dlhu nadobúdateľa a uložil mu pokutu spolu s penále

z omeškania, pričom usúdil, že tento nadobúdateľ nemal právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu, že faktúry nemožno považovať za hodnoverné.

Daňový orgán zamietol sťažnosť nadobúdateľa proti uvedenému rozhodnutiu, a to najmä z dôvodu, že dodávateľ nepredložil nijaký dôkaz o zodpovedajúcich transakciách a že nadobúdateľ nekonal s riadnou starostlivosťou, tak ako je to stanovené v zmysle § 44 ods. 5 az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (zákon č. LXXIV z roku 1992 o dani z pridanej hodnoty) (Magyar Közlöny 1992/128), keďže neskontroloval postavenie zdaniteľnej osoby ani tovar dodávateľa.

Baranya Megyei Birosag (Okresný súd Baranya, Maďarsko), na ktorý sa nadobúdateľ obrátil so žalobou o zrušenie daňového dlhu, pokuty a penále z omeškania, sa pýtal, či článok 167, článok 168 písm. a), článok 178 písm. a), článok 220 bod 1 a článok 226 smernice 2006/112 bránia vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán odmietne priznať zdaniteľnej osobe právo odpočítať od sumy DPH sumu splatnej alebo zaplatenej dane za služby, ktoré jej boli poskytnuté, z dôvodu, že vystaviteľ faktúry vzťahujúcej sa na tieto služby alebo jeden z jej poskytovateľov sa dopustil nezákonnosti, a to bez toho, aby tento orgán preukázal, že samotná dotknutá zdaniteľná osoba mala vedomosť o tomto nezákonnom konaní alebo sa sama na ňom podieľala.

Súdny dvor najskôr pripomenul, že právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť. Otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim transakciám týkajúcim sa dotknutého tovaru alebo dotknutých služieb bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo zdaniteľnej osoby odpočítať DPH zaplatenú na vstupe (tlačové komuniké). Členské štáty však môžu odmietnuť priznať právo na odpočítanie dane, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. O taký prípad ide najmä vtedy, keď zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca nárok na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že táto transakcia je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného v transakcii predchádzajúceho subjektu. Súdny dvor konštatuje, že daňovému orgánu prináleží preukázať, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť o existencii takéhoto podvodu (tlačové komuniké).

V druhej spojenej veci sa fyzická osoba zaviazala na základe zmluvy o dielo vykonať rôzne stavebné práce, najmä využitím subdodávateľov (bod 24). Po vykonaní zmluvy sa v rámci daňovej kontroly zistilo, že ani uvedená fyzická osoba ani jej subdodávateľ alebo subdodávateľ tohto subdodávateľa nemali pracovníkov a potrebné materiálne zdroje na uskutočnenie fakturovaných prác. V dôsledku toho daňový orgán usúdil, že faktúry vystavené fyzickou osobou neodrážajú skutočnú hospodársku transakciu, a preto boli fiktívne. Dotknutá osoba tiež neprijala potrebné opatrenia podľa právnej úpravy uplatniteľnej v prejednávanej veci. Za týchto podmienok daňový orgán rozhodol o odmietnutí priznať odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, ktorú znášala fyzická osoba, keďže predmetné transakcie sa mali považovať za podozrivé (bod 27) z dôvodu faktúr, ktoré nemožno považovať za vierohodné, pokiaľ ide o existenciu hospodárskej transakcie, ktorú uvádzali, a v jej prípade tak konštatoval daňový dlh na DPH spolu s pokutou a penále z omeškania (bod 29).

Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Okresný súd Jász-Nagykun-Szolnok, Maďarsko), ktorý rozhodoval o návrhu fyzickej osoby na zrušenie uvedeného rozhodnutia, sa pýtal, či článok 167, článok 168 písm. a) a článok 273 smernice 2006/112 bránia vnútroštátnej praxi, podľa ktorej

daňový orgán odmietne zdaniiteľnej osobe priznať právo na odpočítanie sumy dane, ktorá bola splatná a zaplatená za služby, ktoré jej boli poskytnuté, od sumy DPH z dôvodu, že zdaniiteľná osoba sa neubezpečila, či osoba, ktorá vystavila faktúry vzťahujúce sa na tovar, na základe ktorých sa požaduje uplatnenie práva na odpočítanie dane (bod 51 rozsudku), má postavenie zdaniiteľnej osoby a či konala zákonne (tlačové komuniké).

Súdny dvor sa vyjadril k povinnosti zdaniiteľnej osoby ubezpečiť sa o zákonom konaní svojho obchodného partnera. Súdny dvor rozhodol, že ak existujú okolnosti umožňujúce predpokladať nezákonnosti alebo podvod, obozretný subjekt môže v závislosti od okolností prípadu byť povinný zistiť si informácie o druhom subjekte, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti. Daňový orgán však nemôže od zdaniiteľnej osoby uplatňujúcej si svoje právo na odpočítanie DPH všeobecne požadovať, aby preverila, či na strane hospodárskych subjektov na vstupe nedošlo k nezákonnostiam alebo daňovému podvodu (tlačové komuniké).

Daňovým orgánom totiž prináleží, aby u zdaniiteľných osôb vykonali kontrolu nevyhnutnú na odhalenie nezákonností a daňových podvodov na DPH a uložili tresty zdaniiteľnej osobe, ktorá sa ich dopustila. V dôsledku toho tieto orgány nemôžu preniesť svoje vlastné kontrolné úlohy na zdaniiteľné osoby a odmietnuť im uplatnenie práva na odpočítanie dane z dôvodu nesplnenia týchto úloh (tlačové komuniké).

Súdny dvor za týchto okolností rozhodol, že smernica 2006/112 bráni praxi maďarského daňového orgánu, ktorá spočíva v odmietnutí priznať zdaniiteľnej osobe odpočítanie zaplatenie DPH z dôvodu nezrovnalostí, ktorých sa dopustil vystaviteľ faktúry, na základe ktorej sa požaduje odpočítanie dane, a to bez dôkazu, že zdaniiteľná osoba vedela alebo mala vedieť o podvode, ku ktorému došlo na vstupe v reťazci plnení. Uvedená smernica takisto bráni vnútroštátnej praxi, podľa ktorej daňový orgán odmietne priznať právo na odpočítanie dane z dôvodu, že zdaniiteľná osoba, ktorá nemá k dispozícii indície umožňujúce mať podozrenie o existencii nezrovnalostí alebo podvodu, sa neubezpečila, že jej obchodný partner dodržal svoje zákonné povinnosti najmä v oblasti DPH, alebo z dôvodu, že zdaniiteľná osoba nemá okrem faktúry k dispozícii iné dokumenty, ktoré by mohli preukázať, že jej obchodný partner konal v súlade so zákonom (tlačové komuniké).

### **[Rozsudok zo 6. septembra 2012, Portugal Telecom \(C-496/11, EU:C:2012:557\)](#)**

V tejto veci holdingová spoločnosť, ktorá bola regulovaným subjektom v Portugalsku, poskytovala technické administratívne a riadiace služby spoločnostiam, v ktorých mala podiel na základnom imaní. V rámci týchto transakcií táto spoločnosť nadobudla v režime DPH určité služby od konzultantov, ktoré fakturovala svojim dcérskym spoločnostiam za rovnaké ceny, za aké ich nadobudla, spolu s DPH. V účtovnom roku holdingová spoločnosť odpočítala celú uhradenú DPH od odvedenej DPH, zastávajúc názor, že zdaniiteľné transakcie objektívne patria pod používanie zodpovedajúcich nadobudnutých služieb.

Daňový orgán doručil holdingovej spoločnosti daňový výmer stanovujúci percentuálny podiel DPH zaplatenej na vstupe, pričom v nadväznosti na kontrolu usúdil, že uvedená spoločnosť nemohla vykonať úplné odpočítanie DPH zaťažujúcej služby nadobudnuté na vstupe, ale že mala použiť metódu pomerného odpočítania dane. Spoločnosť podala proti tomuto výmeru žalobu na

prvostupňový súd, Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa (Správny a daňový súd Lisabon, Portugalsko), ktorý žalobu zamietol.

Tribunal Central Administrativo Sul (Ústredný správny súd – Juh, Portugalsko), na ktorý bola podaná žaloba o neplatnosť rozhodnutia prvostupňového súdu, sa v tomto kontexte Súdneho dvora pýtal, či sa má článok 17 ods. 2 a 5 smernice 77/388 vykladať v tom zmysle, že holdingová spoločnosť, ktorá popri svojej hlavnej činnosti spočívajúcej vo vlastníctve celého základného imania dcérskych spoločností alebo jeho časti nadobudne tovary a služby, ktoré následne fakturuje uvedeným spoločnostiam, môže odpočítať celú sumu DPH zaplatenej na vstupe na základe článku 17 ods. 2 uvedenej smernice alebo jej daňový orgán môže uložiť povinnosť odpočítať výlučne časť DPH, ktorá je proporcionálna k sume, ktorá sa týka zdaniteľných transakcií v súlade s článkom 17 ods. 5 tej istej smernice.

Súdny dvor najskôr pripomenul, že podľa jeho ustálenej judikatúry holdingová spoločnosť, ktorej jediným predmetom činnosti je účasť v iných podnikoch bez toho, aby sa priamo či nepriamo zapájala do riadenia týchto podnikov, s výnimkou práv, ktoré má uvedená holdingová spoločnosť ako akcionár či spoločník, nie je zdaniteľnou osobou a nemá právo na odpočítanie dane. Zapojenie holdingu do riadenia spoločností, v ktorých získal obchodný podiel, však predstavuje ekonomickú činnosť v zmysle smernice 77/388, keďže takéto zapojenie predpokladá vykonávanie transakcií podliehajúcich DPH (bod 34).

Následne Súdny dvor na základe svojej ustálenej judikatúry zdôraznil, že právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Uplatňuje sa bezprostredne na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe (bod 35). Toto právo na odpočítanie dane však vyžaduje, aby transakcie uskutočňované na vstupe priamo a bezprostredne súviseli s transakciami na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane (bod 36), alebo aby náklady na predmetné služby tvorili súčasť režijných nákladov zdaniteľnej osoby a boli ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje (bod 37).

Súdny dvor v tejto súvislosti identifikoval tri hypotézy, a to po prvé hypotézu, keď by sa služby nadobudnuté na vstupe mali v celom rozsahu považovať za priamo a bezprostredne súvisiace s ekonomickými transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie dane, po druhé hypotézu, keď sa uvedené služby používajú na uskutočňovanie transakcií zakladajúcich právo na odpočítanie dane a zároveň transakcií nezakladajúcich právo na odpočítanie dane, a po tretie hypotézu, keď sa služby používajú na ekonomické činnosti a zároveň na neekonomické činnosti. V prvej hypotéze má dotknutá zdaniteľná osoba právo na odpočítanie celej DPH zaťažujúcej nadobudnutie na vstupe. Toto právo na odpočítanie môže byť obmedzené iba vtedy, pokiaľ vnútroštátna právna úprava kvalifikuje zdaniteľné transakcie ako vedľajšie vo vzťahu k hlavnej činnosti z dôvodu predmetu podnikania uvedených spoločností alebo ich všeobecnej činnosti. V druhej hypotéze je odpočítanie dane povolené len pre tú časť DPH, ktorá je pomerná k sume týkajúcej sa prvých transakcií, a členské štáty sú oprávnené stanoviť jednu z metód určenie práva na odpočítanie dane. V rámci tretej hypotézy nie je smernica 77/388 uplatniteľná a metódy odpočítania a rozdelenia definujú členské štáty, ktoré pri výkone tejto právomoci musia zohľadniť účel a štruktúru smernice 77/388. V tejto súvislosti musia stanoviť spôsob výpočtu, ktorý objektívne odráža časť, ktorá bola skutočne započítaná ako výdavky na vstupe vo vzťahu ku každej z týchto dvoch činností (body 45 až 47). Súdny dvor na záver rozhodol, že rozsah práva

holdingovej spoločnosti na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe musí byť stanovený v závislosti od hypotézy alebo hypotéz uplatniteľných na činnosť dotknutej holdingovej spoločnosti.

**Rozsudok z 21. februára 2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013:99)**

Voči podnikateľovi a väčšinovému spoločníkovi spoločnosti s ručením obmedzeným založenej podľa nemeckého práva, ktorej predmet činnosti spočíval v realizácii stavebných prác podliehajúcich DPH za odplatu, bolo vedené trestné konanie ako voči konateľovi a hlavnému spoločníkovi tejto spoločnosti. Podnikateľ a spoločnosť boli viazaní dohodou o daňovej integrácii. Považovali sa preto za jedinú zdaniteľnú osobu. Podnikateľ ako tzv. „neoddeliteľný“ daňový subjekt podliehal daňovým povinnostiam spoločného podniku, ktorý bol tvorený jeho vlastným podnikom a spoločnosťou. V nadväznosti na podozrenie z korupcie v rámci realizácie zákazky na práce zadanej spoločnosti začala príslušná prokuratúra proti podnikateľovi trestnoprávne vyšetrovanie, počas ktorého bol podnikateľ zastúpený advokátom. Podnikateľovi ako obvinenému, ako aj spoločnosti boli podľa dohody o odmenách uvedeného advokáta poskytnuté poradenské služby. Faktúry týkajúce sa odmien advokátov boli adresované spoločnosti. Podnikateľ ako neoddeliteľný daňový subjekt spoločnosti vykonal v spornom zdaňovacom období odpočítanie DPH zaťažujúcej uvedené faktúry.

Podnikateľovi bol adresovaný dodatočný platobný výmer, ktorý vydal Finanzamt Köln-Nord (Daňový úrad Kolín – Sever, Nemecko), pričom predmetnú DPH považoval za neodpočítateľnú. Podnikateľ po tom, čo Finanzamt Köln-Nord (Daňový úrad Kolín – Sever) zamietol jeho sťažnosť, podal – s cieľom spochybniť platobný výmer – žalobu na príslušný prvostupňový súd, Finanzgericht Köln (Finančný súd Kolín, Nemecko), ktorý jeho žalobe vyhovel.

Vnútroštátny súd, Bundesfinanzhof (Spolkový súdny dvor, Nemecko), rozhodujúci o opravnom prostriedku „Revision“, ktorý podal Finanzamt Köln-Nord (Daňový úrad Kolín – Sever), má pochybnosti, pokiaľ ide o určenie existencie priamej súvislosti medzi transakciami na vstupe a transakciami na výstupe, ktorú vyžaduje judikatúra Súdneho dvora na účely uplatnenia práva na odpočítanie dane, a pýta sa, či na jednej strane existencia uvedenej súvislosti závisí v zmysle článku 17 ods. 2 písm. a) od objektívneho obsahu prijatého plnenia alebo od dôvodu prijatia tohto plnenia alebo či na druhej strane za predpokladu, že by dôvod prijatia plnenia bol rozhodujúci, je zdaniteľná osoba, ktorá objedná plnenie spolu s jedným zamestnancom, oprávnená uplatniť celé alebo len čiastočné odpočítanie dane.

Súdny dvor, ktorý odkázal na svoju skoršiu judikatúru týkajúcu sa požiadavky existencie priamej a bezprostrednej súvislosti, najmä konštatoval, že v rámci uplatňovania uvedeného kritéria treba zohľadniť všetky okolnosti, za ktorých došlo k predmetným transakciám, a prihliadať iba na transakcie, ktoré objektívne súvisia so zdaniteľnou činnosťou zdaniteľnej osoby (bod 22). Povinnosť zohľadniť iba objektívny obsah dotknutej transakcie totiž zodpovedá cieľu sledovanému spoločným systémom DPH, ktorým je zabezpečiť právnu istotu a uľahčiť úkony inherentné uplatňovaniu DPH (bod 23). Určenie, či existuje priama a bezprostredná súvislosť medzi použitými tovarmi alebo službami a zdaniteľnou transakciou realizovanou na výstupe, alebo výnimočne zdaniteľnou transakciou realizovanou na vstupe, je potrebné vykonať takisto s ohľadom na ich objektívny obsah (bod 24). Súdny dvor spresnil, že okolnosť, podľa ktorej sa existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi poskytnutou službou a zdaniteľnou ekonomickou činnosťou musí určiť so zreteľom na objektívny obsah tejto poskytnutej služby,

nevylučuje, aby bolo možné zobrať do úvahy takisto výlučný dôvod dotknutej transakcie, keďže táto transakcia sa musí považovať za predstavujúcu kritérium určenia objektívneho obsahu. Ak je preukázané, že transakcia nebola uskutočnená na účely zdaniteľných činností zdaniteľnej osoby, túto transakciu nemožno považovať za bezprostredne a priamo súvisiacu s uvedenými činnosťami v zmysle judikatúry Súdneho dvora, aj keby táto transakcia vzhľadom na svoj objektívny obsah podliehala zdaneniu DPH (bod 29).

V tejto veci Súdny dvor rozhodol, že vzhľadom na ich objektívny obsah náklady týkajúce sa služieb advokátov nemožno považovať za výdavky vynaložené na potreby všetkých zdaniteľných činností spoločnosti, keďže, ako vyplýva z informácií vnútroštátneho súdu, poskytovanie advokátskych služieb malo priamo a bezprostredne za cieľ chrániť súkromné záujmy obvinenej osoby stíhanej za jej osobné konanie, a že toto stíhanie bolo vedené výlučne proti obvinenej osobe ako fyzickej osobe a nie proti spoločnosti, hoci by aj stíhanie tejto spoločnosti bolo z právneho hľadiska rovnako možné (bod 30).

Súdny dvor ďalej uviedol, že skutočnosť, že vnútroštátne občianske právo ukladá takému podniku, akým je podnik, o ktorý ide vo veci samej, povinnosť znášať v záujme svojich orgánov výdavky obhajoby v trestnom konaní, nie je relevantná na účely výkladu a uplatňovania ustanovení o spoločnom systéme DPH. Pokiaľ ide o objektívny režim DPH zavedený týmto systémom, je totiž relevantný iba objektívny vzťah medzi poskytnutými službami a zdaniteľnou ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby (bod 32). Poskytovanie služieb advokátmi, ktorých cieľom je zabrániť trestnému postihu fyzických osôb, konateľov podniku podliehajúcemu zdaneniu, preto neumožňuje tomuto podniku uplatniť právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe za poskytnuté služby (bod 33).

### **[Rozsudok z 18. júla 2013, PPG Holdings \(C-26/12, EU:C:2013:526\)](#)**

V tejto veci zdaniteľná osoba zriadila na základe vnútroštátnej právnej úpravy v oblasti dôchodkov dôchodkový fond vo forme právne a daňovo oddeleného subjektu, aby zabezpečila starobný dôchodok pre svojich súčasných a bývalých zamestnancov. Dcérska spoločnosť zdaniteľnej osoby uzavrela s poskytovateľmi služieb zmluvy týkajúce sa správy dôchodkov a správy majetku dôchodkového fondu, pričom náklady vyplývajúce z týchto zmlúv zaplatila táto posledná uvedená spoločnosť bez toho, aby boli prenesené na dôchodkový fond. Zdaniteľná osoba odpočítala sumu DPH týkajúcu sa uvedených nákladov vynaložených v určitom období ako daň zaplatenú na vstupe.

Voči zdaniteľnej osobe bol vydaný platobný výmer vo veci DPH za to isté obdobie. Zdaniteľná osoba po tom, čo jej sťažnosť podaná na Inspecteur van de Belastingdienst Noord/Kantoor Groningen (Inšpektor daňovej správy pre Sever, úrad Groningen, Holandsko) bola neúspešná, podala proti rozhodnutiu uvedeného inšpektora žalobu na Rechtbank Leeuwarden (Súd Leeuwarden, Holandsko), ktorý túto žalobu zamietol.

Vnútroštátny súd, ktorý rozhoduje o odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu, Gerechshof te Leeuwarden (Odvolací súd Leeuwarden, Holandsko), sa pýta, či článok 17 smernice 77/388 umožňuje zdaniteľnej osobe, ktorá zriadila samostatný dôchodkový fond, odpočítať daň, ktorú zaplatila za služby, ktoré jej boli poskytnuté na zabezpečenie fungovania a správy uvedeného fondu.



Súdny dvor po tom, čo pripomenul podmienky priznania práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe zdaniteľnej osobe, tak ako boli stanovené v jeho judikatúre, rozhodol, pokiaľ ide o určenie existencie priamej a bezprostrednej súvislosti, že predpokladom existencie takejto súvislosti je, aby náklady na plnenia na vstupe boli zahrnuté buď do ceny konkrétnych transakcií na výstupe alebo do ceny tovarov alebo služieb poskytovaných zdaniteľnou osobou v rámci jej ekonomickej činnosti (bod 23).

Na účely preskúmania toho, či napriek okolnosti, že fond zriadený zdaniteľnou osobou je z právneho hľadiska subjektom oddeleným od tejto zdaniteľnej osoby, existencia uvedenej súvislosti vyplývala zo všetkých okolností týkajúcich sa transakcií, o ktoré išlo vo veci samej, Súdny dvor najprv konštatoval, že zdaniteľná osoba získala predmetné služby na účely zabezpečenia správy dôchodkov svojich zamestnancov a správy majetku dôchodkového fondu zriadeného na zaručenie uvedených dôchodkov. Zdaniteľná osoba si tým, že zriadila fond, splnila zákonnú povinnosť, ktorú mala ako zamestnávateľ, a pokiaľ výdavky vynaložené na služby prijaté zdaniteľnou osobou v tomto rámci patria do všeobecných výdavkov, sú ako také prvkami tvoriacimi cenu výrobkov zdaniteľnej osoby (bod 25).

Súdny dvor z toho vyvodil, že výlučným dôvodom pre získanie služieb na vstupe sú zdaniteľné činnosti zdaniteľnej osoby a že existuje priama a bezprostredná súvislosť (bod 26). V tomto kontexte Súdny dvor spresnil, že v prípade neexistencie práva na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe by zdaniteľná osoba bola – z dôvodu voľby normotvorcu chrániť dôchodky právnym oddelením zamestnávateľa od dôchodkového fondu – nielen zbavená daňovej výhody vyplývajúcej z uplatnenia systému odpočtov, ale ako tiež spresnil Súdny dvor, nebola by viac zaručená ani neutralita DPH.

V dôsledku toho Súdny dvor rozhodol, že zdaniteľná osoba, ktorá zriadila dôchodkový fond vo forme právne a daňovo oddeleného subjektu, aby zabezpečila starobný dôchodok pre svojich súčasných a bývalých zamestnancov, má právo odpočítať DPH, ktorú uhradila za služby súvisiace so správou a fungovaním tohto fondu, pod podmienkou, že existencia priamej a bezprostrednej súvislosti vyplýva zo všetkých okolností dotknutých transakcií (výrok).

#### **[Rozsudok zo 6. februára 2014, Fatorie \(C-424/12, EU:C:2014:50\)](#)**

Dve zdaniteľné osoby uzatvorili rámcovú zmluvu, ktorej predmetom bola výstavba a montáž ošipární a modernizácia fariem zaoberajúcich sa chovom ošipaných. V rámci tejto zmluvy poskytovateľ dotknutých služieb vystavil niekoľko faktúr na zaplatenie záloh, a to v režime prenesenia daňovej povinnosti. Následne poskytovateľ vystavil na základe obvyklých pravidiel v oblasti DPH faktúru, na ktorej bola uvedená celková hodnota vykonaných prác vrátane DPH. Prijemca služieb zaplatil poskytovateľovi uvedenú DPH. Poskytovateľ sa následne dostal do úpadku a nemohol zaplatiť daňovej správe DPH.

Daňová správa rozhodnutím vyhovelá žiadosti príjemcu služby o vrátenie DPH vzťahujúcej sa na túto poslednú uvedenú faktúru. V tomto rámci rumunská daňová správa v nadväznosti na druhú daňovú kontrolu konštatovala, že neboli dodržané zjednodušujúce opatrenia upravujúce systém prenesenia daňovej povinnosti. Prijemcovi bol v dôsledku toho adresovaný platobný výmer spolu s úrokmi z omeškania a rozhodnutie o vymáhaní sumy DPH vzťahujúcej sa na uvedenú faktúru. Po tom, čo Tribunalul Bihor (Župný súd Bihor, Rumunsko) zamietol žalobu o neplatnosť

podanú proti rozhodnutiu o vymáhaní a daňovému výmeru ako nedôvodnú, a po tom, čo bolo zamietnuté ako nedôvodné odvolanie na účely zrušenia rozsudku Tribunalul Bihor (Župný súd Bihor) a bol zamietnutý návrh na preskúmanie, ktorý bol vyhlásený za neprípustný, príjemca služieb podal na Curtea de Appel Oradea (Odvolací súd Oradea, Rumunsko) odvolanie proti poslednému uvedenému rozsudku.

Curtea de Appel Oradea (Odvolací súd Oradea), vnútroštátny súd, sa pýta, či smernica 2006/112 a zásada daňovej neutrality bránia tomu, aby v rámci transakcie podliehajúcej režimu prenesenia daňovej povinnosti bolo príjemcovi služieb odňaté právo na odpočítanie DPH, ktorú bez právneho dôvodu zaplatil poskytovateľovi služieb na základe nesprávne vystavenej faktúry, a to aj vtedy, ak je oprava tejto chyby nemožná z dôvodu úpadku uvedeného poskytovateľa.

Súdny dvor pripomenul, že zdaniteľná osoba, ktorá je ako príjemca služieb povinná zaplatiť príslušnú DPH, nie je povinná mať faktúru vystavenú v súlade s formálnymi požiadavkami smernice 2006/112, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie, a musí splniť iba formalities stanovené dotknutým členským štátom pri uskutočnení voľby, ktorú jej poskytuje článok 178 písm. f) smernice 2006/112 (bod 33). Rozsah formalít takto stanovených dotknutým členským štátom, ktoré musí zdaniteľná osoba dodržať na to, aby mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH, nesmie presiahnuť to, čo je nevyhnutne potrebné na účely kontroly správneho uplatnenia postupu prenesenia daňovej povinnosti a zabezpečenia výberu DPH (bod 34).

Súdny dvor v danej veci konštatoval, že predmetná faktúra neobsahuje poznámku „prenesenie daňovej povinnosti“, čo je v rozpore s požiadavkami predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy, a že príjemca služieb neprijal opatrenia, ktoré sú podľa uvedenej právnej úpravy nevyhnutné na nápravu tohto nedostatku. Okrem toho dotknutý príjemca omylom zaplatil poskytovateľovi DPH, ktorá bola nesprávne vyznačená na uvedenej faktúre, zatiaľ čo na základe uvedeného režimu mal ako príjemca služieb zaplatiť DPH daňovým orgánom v súlade so smernicou 2006/112. Okrem toho, že sporná faktúra tak nezodpovedala formálnym požiadavkám stanoveným vnútroštátnou právnou úpravou, nebola dodržaná hmotnoprávna podmienka režimu prenesenia daňovej povinnosti (bod 37).

Podľa Súdneho dvora vedie takáto situácia k riziku strát daňových príjmov pre dotknutý členský štát (bod 38). Navyše, keďže DPH, ktorú príjemca zaplatil poskytovateľovi, nebola splatná a táto platba nerešpektovala hmotnoprávnu požiadavku režimu prenesenia daňovej povinnosti, príjemca si nemohol uplatniť právo na odpočítanie tejto DPH (bod 40). Súdny dvor tak rozhodol, že odňatie práva na odpočítanie dane v tomto prípade nebolo v rozpore s právom Únie (bod 1 výroku).

### **[Rozsudok z 27. júna 2018, SGI a Valériane \(C-459/17 a C-460/17, EU:C:2018:501\)](#)**

V týchto veciach je predmetom činnosti francúzskych spoločností, ktoré majú sídlo na Réunione (Francúzsko), realizácia investícií, v rámci ktorých existuje podľa vnútroštátneho ustanovenia právo na úľavu na dani. Francúzska daňová správa spochybnila právo týchto dvoch zdaniteľných osôb na odpočítanie DPH uvedenej na viacerých faktúrach týkajúcich sa nákupu investičného majetku, a to okrem iného z dôvodu, že týmito faktúram nezodpovedalo žiadne skutočné zdaniteľné plnenie. Spoločnostiam bol za rôzne stanovené obdobia adresovaný dodatočný výmer DPH.

Po tom, čo Cour administrative d'appel de Bordeaux (Odvolací správny súd Bordeaux, Francúzsko), na ktorý bol podaný opravný prostriedok proti dodatočným výmerom DPH, potvrdil rozsudkom prvostupňový rozsudok, spoločnosti podali kasačný opravný prostriedok na Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko).

Conseil d'État (Štátna rada) sa pýta, či sa má článok 17 smernice 77/388 vykladať v tom zmysle, že na to, aby sa zdaniteľnej osobe, ktorá je príjemcom faktúry, zamietlo právo na odpočítanie DPH uvedenej na tejto faktúre, stačí, aby daňová správa preukázala, že transakcie zodpovedajúce tejto faktúre neboli skutočne realizované, alebo že táto správa musí preukázať aj nedostatok dobrej vôle na strane tejto zdaniteľnej osoby.

Súdny dvor najskôr konštatoval, že právo na odpočítanie dane vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť, a že k tomu dochádza vtedy, keď sa dodá tovar alebo poskytnú služby (bod 34). Právo na odpočítanie dane je teda spojené so skutočným dodaním predmetného tovaru alebo poskytnutím predmetných služieb (bod 35). V tejto súvislosti výkon práva na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná výlučne len z toho dôvodu, že je uvedená na faktúre (bod 37). Dobrá viera alebo jej absencia na strane zdaniteľnej osoby, ktorá žiada o odpočítanie DPH, nemá žiadny vplyv na otázku, či sa dodanie tovaru uskutočnilo v zmysle smernice 77/388. Pojem „dodanie tovaru“ má totiž objektívny charakter a treba ho vykladať nezávisle od cieľov a výsledkov dotknutých transakcií, a to bez toho, aby daňové orgány museli pristúpiť k vyšetrovaniu s cieľom určiť úmysel zdaniteľnej osoby alebo zohľadniť úmysel iného subjektu, než je táto zdaniteľná osoba, ktorý je súčasťou toho istého dodávateľského reťazca (bod 38).

Súdny dvor tak rozhodol, že na zamietnutie práva zdaniteľnej osoby, ktorá je príjemcom faktúry, na odpočítanie DPH uvedenej na tejto faktúre stačí, aby daňová správa preukázala, že transakcie zodpovedajúce tejto faktúre neboli skutočne realizované (výrok rozsudku).

#### **[Rozsudok z 5. júla 2018, Marle Participations \(C-320/17, EU:C:2018:537\)](#)**

Holdingská spoločnosť, ktorej predmet činnosti spočíval v správe podielov vo viacerých dcérskych spoločnostiach skupiny, ktorým prenajímala nehnuteľnosť, pristúpila k predaju a nadobudnutiu cenných papierov v rámci reštrukturalizácie. DPH, ktorá zaťažila výdavky na tieto reštrukturalizačné transakcie, bola v celom rozsahu odpočítaná. Toto odpočítanie spochybnila daňová správa z dôvodu, že výdavky, v súvislosti s ktorými spoločnosť žiadala o odpočítanie DPH, zodpovedali kapitálovým transakciám, ktoré nepatria do pôsobnosti práva na odpočítanie dane. Spoločnosti bola teda dodatočne vymieraná DPH, ktorú neúspešne napadla pred prvostupňovým a odvolacím súdom.

Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko), vnútroštátny súd, rozhodujúca o odvolaní, sa pýta, či prenájom nehnuteľnosti holdingovou spoločnosťou jej dcérskej spoločnosti predstavuje zapojenie do riadenia tejto dcérskej spoločnosti, ktoré treba považovať za ekonomickú činnosť v zmysle smernice 77/388, ktorá zakladá právo na odpočítanie DPH týkajúcej sa výdavkov vynaložených spoločnosťou na nadobudnutie podielov v tejto dcérskej spoločnosti, a v prípade kladnej odpovede za akých podmienok.

Súdny dvor najskôr pripomenul, že pokiaľ ide o právo holdingovej spoločnosti na odpočítanie dane, účasť, ktorá súvisí s priamym alebo nepriamym zapojením do riadenia spoločností,

v ktorých nadobudla podiely, predstavuje ekonomickú činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH, pokiaľ takéto zapojenie súvisí s uskutočňovaním transakcií podliehajúcich DPH podľa článku 2 tejto smernice (body 29 a 30). Takisto poukázal na to, že zoznam príkladov činností predstavujúcich zapojenie holdingovej spoločnosti do riadenia jej dcérskych spoločností, ktoré sa nachádzajú v jeho judikatúre, nie je taxatívny (bod 31).

Súdny dvor po tom, čo konštatoval, že jediné služby, ktoré holdingová spoločnosť v danej veci poskytovala dcérskym spoločnostiam a v súvislosti s ktorými vynaložila výdavky na nadobudnutie ich cenných papierov, sa týkali prenájmu nehnuteľnosti, ktorú prevádzková dcérska spoločnosť používala ako novú výrobnú prevádzku, a po tom, čo pripomenul rozhodovací priestor ponechaný členským štátom v súvislosti so zdanením transakcií týkajúcich sa nájmu (bod 33), rozhodol, že prenájom nehnuteľnosti holdingovou spoločnosťou jej dcérskej spoločnosti predstavuje zapojenie tejto holdingovej spoločnosti do jej riadenia, ktoré treba považovať za ekonomickú činnosť zakladajúcu právo na odpočítanie DPH týkajúcej sa výdavkov vynaložených spoločnosťou na nadobudnutie cenných papierov tejto dcérskej spoločnosti pod podmienkou, že toto poskytovanie služieb má trvalý charakter, uskutočňuje sa za protihodnotu a je zdaniteľné, čo znamená, že tento prenájom nie je oslobodený od dane a že existuje priama súvislosť medzi službou poskytovanou poskytovateľom a protihodnotou poskytnutou zo strany príjemcu služieb (bod 35).

Konkrétnejšie, pokiaľ ide o rozsah práva na odpočítanie dane, Súdny dvor preto pripomenul, že výdavky v súvislosti s nadobudnutím podielov v dcérskych spoločnostiach vynaložené holdingovou spoločnosťou, ktorá sa zapája do ich riadenia a ktorá z tohto dôvodu vykonáva ekonomickú činnosť, treba považovať za výdavky, ktoré sú súčasťou jej všeobecných výdavkov, a DPH zaplatená z týchto výdavkov v zásade zakladá právo na odpočítanie dane v celom rozsahu (bod 36). Toto neobmedzené právo však neplatí pre výdavky vynaložené holdingovou spoločnosťou v súvislosti s nadobudnutím podielov v jej dcérskych spoločnostiach, pričom táto holdingová spoločnosť sa zapája do riadenia len niektorých z nich a vo vzťahu k ostatným naopak nevykonáva ekonomickú činnosť. V tomto prípade sa však tieto výdavky majú chápať tak, že sú len sčasti súčasťou jej všeobecných výdavkov, takže DPH zaplatená z týchto výdavkov sa môže odpočítať len pomerne z výdavkov, ktoré súvisia s výkonom ekonomickej činnosti, podľa kritérií prerozdelenia stanovenými členskými štátmi a na základe metódy, ktorá objektívne odráža skutočné započítanie časti výdavkov vynaložených na vstupe v súvislosti s výkonom ekonomickej a neekonomickej činnosti (bod 37).

#### **[Rozsudok zo 17. októbra 2018, Ryanair \(C-249/17, EU:C:2018:834\)](#)**

V tejto veci prvá spoločnosť vyhlásila verejnú ponuku na prevzatie (VPP) týkajúcu sa všetkých akcií druhej spoločnosti, pričom pri tejto príležitosti vynaložila výdavky na poradenské a iné služby súvisiace so zamýšľaným prevzatím. Keďže však táto transakcia nemohla byť v celom rozsahu uskutočnená, takže prvá spoločnosť mohla získať len časť základného imania druhej spoločnosti (bod 8), táto prvá spoločnosť požiadala o odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe v súvislosti s týmito výdavkami, pričom tvrdila, že jej zámerom po prevzatí kontroly nad cieľovou spoločnosťou bolo zapojiť sa do riadenia tejto cieľovej spoločnosti tým, že by jej poskytovala služby riadenia podliehajúce DPH. Keďže príslušný daňový orgán odmietol odpočítanie predmetnej DPH a spoločnosť požadujúca odpočítanie podala žalobu proti tomuto odmietnutiu, vnútroštátny súd rozhodujúci vo veci položil Súdnemu dvoru otázku, či smernica 77/388

umožňuje odpočítanie dane, ak existuje úmysel nadobudnúť všetky akcie spoločnosti s cieľom vykonávať ekonomickú činnosť spočívajúcu v tom, že tejto poslednej uvedenej spoločnosti by boli poskytované služby riadenia podliehajúce DPH.

Súdny dvor, ktorý začal preskúmaním podmienok získania postavenia zdaniteľnej osoby, odkázal na konštatovania uvedené najmä vo veci Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, (C-108/14 a C-109/14)<sup>14</sup>, pričom zdôraznil požiadavku priameho alebo nepriameho zapojenia do riadenia spoločnosti, v ktorej došlo k prevzatiu podielu, na účely práva na odpočítanie DPH (body 16 a 17). Súdny dvor následne pripomenul, že už prípravné činnosti sa musia počítať medzi ekonomické činnosti a že každého, kto má úmysel, potvrdený objektívnymi okolnosťami, začať s nezávislým výkonom ekonomickej činnosti a kto vynaloží prvé investičné náklady na tieto účely, preto treba považovať za zdaniteľnú osobu (bod 18). Súdny dvor z toho vyvodil, že spoločnosť, ktorá vykonáva prípravné akty, ktoré sú súčasťou projektu nadobudnutia akcií inej spoločnosti, v úmysle vykonávať podnikateľskú činnosť spočívajúcu v zapájaní sa do riadenia tejto poslednej uvedenej spoločnosti tým, že jej bude poskytovať služby riadenia podliehajúce DPH, sa musí považovať za zdaniteľnú osobu v zmysle smernice 77/388.

Súdny dvor ďalej uviedol, že podľa rozsudku INZO<sup>15</sup>, ak raz vznikne právo na odpočítanie dane, zostáva zachované aj vtedy, ak sa zamýšľaná ekonomická činnosť napokon neuskutočnila a v dôsledku toho nevedla k zdaniteľným transakciám. Podľa rozsudkov Midland Bank<sup>16</sup> a Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1)<sup>17</sup> to platí rovnako v prípade, keď zdaniteľná osoba nemohla používať tovary alebo služby, ktoré viedli k odpočítaniu dane v rámci zdaniteľných transakcií, z dôvodu okolností nezávislých od jej vôle (bod 25).

Okrem toho zaplatenú DPH možno v celom rozsahu odpočítať len za predpokladu, že vynaložené náklady v zásade mali svoj dôvod výlučne v zamýšľanej ekonomickej činnosti, t. j. v poskytovaní služieb riadenia, ktoré podliehajú DPH, cieľovej spoločnosti. V prípade, že sa časť týchto nákladov týka tiež činnosti oslobodenej od dane alebo neekonomickej činnosti, DPH zaplatenú z týchto výdavkov bude možné odpočítať len čiastočne (bod 30).

Súdny dvor na záver rozhodol, že smernica 77/388 priznáva obchodnej spoločnosti, ktorá má v úmysle nadobudnúť všetky akcie inej obchodnej spoločnosti s cieľom vykonávať ekonomickú činnosť spočívajúcu v tom, že tejto poslednej uvedenej spoločnosti bude poskytovať služby riadenia podliehajúce DPH, právo na úplné odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, týkajúcej sa výdavkov na dodanie poradenských služieb vynaložených v rámci VPP, aj keď sa nakoniec ukáže, že táto ekonomická činnosť sa neuskutočnila, pokiaľ je jediným dôvodom týchto výdavkov zamýšľaná ekonomická činnosť (výrok).

### **[Rozsudok z 18. októbra 2018, Volkswagen Financial Services \(UK\) \(C-153/17, EU:C:2018:845\)](#)**

V tejto veci finančná spoločnosť ponúkala financovanie určené výlučne na nadobudnutie motorových vozidiel značiek skupiny podnikov, ku ktorej táto spoločnosť patrila. Ponúkala tak

<sup>14</sup> V tejto veci bol vyhlásený rozsudok zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496).

<sup>15</sup> Rozsudok z 29. februára 1996 (C-110/94, EU:C:1996:67).

<sup>16</sup> Rozsudok z 8. júna 2000 (C-98/98, EU:C:2000:300).

<sup>17</sup> Rozsudok z 15. januára 1998 (C-37/95, EU:C:1998:1).

najmä lízing predmetných vozidiel. To znamená, že od predajcu kúpila vozidlo a poskytla ho zákazníkovi s tým, že vlastnícke právo k vozidlu sa prevedie na zákazníka až po vykonaní všetkých platieb splatných podľa zmluvy. Cena zaplatená finančnej spoločnosti z dôvodu nadobudnutia vozidla vôbec nevedla k ziskovej marži. Naopak, v rámci stanovenia úrokovej sadzby týkajúcej sa časti transakcie „financovanie“ spoločnosť pridávala k svojim vlastným nákladom financovania maržu na celkové režijné náklady, ziskovú maržu a rezervu na neisté pohľadávky. Z tohto dôvodu bol podiel splátok zodpovedajúci úrokom zahrnutý do obratu, na rozdiel od podielu zodpovedajúceho splateniu kúpnej ceny vozidla.

Podľa vnútroštátneho práva v oblasti DPH uplatniteľnej na lízingové transakcie lízingové zmluvy, ktoré predstavujú jedinú obchodnú transakciu, zahŕňajú viacero samostatných plnení, a to vrátane jednak poskytnutia vozidla (zdaniteľná transakcia) a jednak poskytnutia úveru (transakcia oslobodená od dane). Pokiaľ ide o DPH, ktorú platí finančná spoločnosť na vstupe zo všetkých svojich činností, jej prvá časť sa týka výlučne buď zdaniteľných transakcií alebo transakcií oslobodených od dane a druhá časť sa týka transakcií, ktoré patria pod oba druhy. Táto posledná uvedená DPH bola označená ako „zostatková“ a zahŕňala režijné náklady súvisiace s každodennou správou.

Vzhľadom na postavenie spoločnosti ako hospodárskeho subjektu čiastočne oslobodeného od dane sa účastníci konania nezhodli, pokiaľ ide o otázku, v akom rozsahu si spoločnosť mohla odpočítať uvedenú zostatkovú DPH. Predmetná spoločnosť totiž navrhovala rozdeliť zostatkovú DPH medzi svoje odvetvia činnosti najmä v závislosti od obratu každého odvetvia, pričom z nej vylúčila hodnotu predaných vozidiel. Ďalej na účely vyčíslenia odpočítateľnej zostatkovej DPH vzťahujúcej sa na každé odvetvie navrhla osobitnú metódu založenú na pomere medzi počtom zdaniteľných transakcií a celkovým počtom transakcií v uvedenom odvetví, pričom tento počet nezodpovedá zmluvám, ale platbám uskutočneným na základe týchto zmlúv. Naproti tomu daňová správa uprednostňovala rozdelenie medzi zdaniteľné transakcie a transakcie oslobodené od dane podľa hodnoty týchto transakcií s vylúčením pôvodnej hodnoty vozidla pri jeho dodaní, čím podstatne znížila odpočítateľnú časť zostatkovej DPH, keďže táto hodnota bola vo veľkej miere pripísateľná poskytnutiu financovania (plnenie oslobodené od dane).

Súdny dvor, ktorému bol predložený návrh na začatie prejudiciálneho konania vyplývajúci z tohto sporu, preskúmal, či sa článok 168 a článok 173 ods. 2 písm. c) smernice 2006/112 majú vykladať v tom zmysle, že na jednej strane, aj keď režijné náklady na transakcie lízingu hnutelného majetku nie sú premietnuté do sumy splatnej zákazníkom z dôvodu poskytnutia predmetného majetku, teda zdaniteľnej časti transakcie, ale do sumy úroku splatného podľa časti „financovanie“ transakcie, teda jej časti oslobodenej od dane, tieto režijné náklady by sa na účely DPH mali považovať za základný prvok ceny za toto poskytnutie a na strane druhej že členské štáty môžu uplatniť metódu rozdelenia, ktorá nezohľadňuje pôvodnú hodnotu uvedeného majetku v čase jeho dodania (bod 27).

Súdny dvor však po tom, čo zdôraznil požiadavku priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou alebo viacerými transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie, uviedol, že právo na odpočítanie dane je takisto prípustné aj pri absencii takejto priamej a bezprostrednej súvislosti, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť režijných nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje (bod 42). V tejto súvislosti Súdny dvor konštatoval, že zdaniteľná osoba sa rozhodla nezahrnúť tieto náklady do ceny zdaniteľných transakcií, ale len do

ceny transakcií oslobodených od dane. V rozsahu, v akom však tieto režijné náklady boli skutočne vynaložené aspoň do určitej miery na poskytovania vozidiel, ktoré sú zdaniteľnými transakciami, uvedené náklady patria ako také medzi prvky, ktoré podľa Súdneho dvora tvoria cenu týchto transakcií (bod 44).

Súdny dvor, ktorý pripomenul, že rozsah práva na odpočítanie DPH sa mení v závislosti od použitia, na ktoré sú predmetné tovary a služby určené (bod 46), spresnil, že režijné náklady, ktoré sa týkajú tovarov a služieb použitých na uskutočnenie transakcií zakladajúcich právo na odpočítanie dane a zároveň transakcií nezakladajúcich právo na odpočítanie dane, vyžadujú, aby bola stanovená odpočítateľná pomerná časť v súlade s relevantnými ustanoveniami smernice 2006/112. V tejto súvislosti, keďže všeobecné pravidlo ponúkajúce obrat ako základ na výpočet uvedenej pomernej časti môže podliehať výnimkám umožňujúcim použitie inej metódy alebo rozdeľovacieho kľúča, než je metóda založená na obrate (bod 51), Súdny dvor zdôraznil, že táto možnosť si vyžaduje ešte presnejšie určenie pomernej časti, aj keď nemusí byť nevyhnutne čo najpresnejšie (bod 53). V tomto rámci Súdny dvor uviedol, že vzhľadom na to, že právo na odpočítanie dane je právo základnej povahy, pokiaľ metódy výpočtu odpočítania nezohľadňujú skutočné a nezanedbateľné určenie časti režijných nákladov na transakcie, v prípade ktorej vzniká právo na odpočítanie, takéto metódy nemožno považovať za objektívne odrážajúce skutočnú časť nákladov vzniknutých nadobudnutím tovarov a služieb na zmiešané použitie, ktoré možno pripisovať týmto transakciám. V dôsledku toho také metódy nemôžu zaručiť presnejšie rozdelenie, ako je rozdelenie, ktoré by vyplývalo z uplatnenia rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate (bod 57).

Súdny dvor z toho vyvodil záver, že aj keď režijné náklady súvisiace s transakciami lízingu hnutelného majetku nie sú premietnuté do sumy splatnej zákazníkom za poskytnutie dotknutého majetku, teda zdaniteľnej časti transakcie, ale do sumy úroku splatného podľa časti „financovanie“ transakcie, teda do časti transakcie oslobodenej od dane, tieto režijné náklady treba napriek tomu považovať na účely DPH za základný prvok ceny tohto poskytnutia a členské štáty nemôžu uplatniť metódu rozdelenia nákladov, ktorá nezohľadňuje pôvodnú hodnotu predmetného majetku v čase jeho dodania, keďže táto metóda nemôže zaručiť presnejšie rozdelenie ako rozdelenie, ktoré by vyplývalo z uplatnenia rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate (výrok).

## 1. Priama a bezprostredná súvislosť

### [Rozsudok z 30. mája 2013, X \(C-651/11, EU:C:2013:346\)](#)

Spoločnosť X vlastnila 30 % podielov v spoločnosti A, pričom vykonávala činnosti spojené s riadením spoločnosti A za odmenu. V roku 1996 X a ostatní akcionári predali svoj podiel spoločnosti D s tým, že činnosti spojené s riadením, ktoré vykonávala X v prospech spoločnosti A, boli ukončené. V súvislosti s týmto predajom podielu boli spoločnosti X poskytnuté viaceré služby s uvedením DPH na faktúrach. Spoločnosť X túto daň odpočítala v daňových priznaniach týkajúcich sa DPH, keďže sa domnievala, že prevod jej podielu je prevodom všetkých aktív a služieb a že náklady, ktoré v súvislosti s touto transakciou vynaložila, sa majú považovať za súčasť celkových nákladov súvisiacich s jej celkovou ekonomickou činnosťou a v dôsledku toho sú odpočítateľné v celom rozsahu.

Vnútroštátny súd sa Súdneho dvora v podstate pýtal, či prevod 30 % podielov spoločnosti, ktorej prevodca poskytuje služby podliehajúce DPH, je prevodom všetkých aktív, resp. služieb alebo ich časti v zmysle smernice 77/388. V prípade zápornej odpovede chcel uvedený súd vedieť, či má skutočnosť, že ostatní podielníci prakticky v rovnakom čase previedli zostávajúce podiely v tejto spoločnosti na rovnakú osobu a tento prevod úzko súvisel s riadiacou činnosťou vykonávanou pre tú istú spoločnosť, nejaký vplyv.

Súdny dvor najskôr vysvetlil, že samotné nadobudnutie, samotná držba a samotný predaj obchodných podielov samy osebe nie sú ekonomickou činnosťou v zmysle smernice 77/388, pretože samotné nadobudnutie finančných podielov v iných podnikoch nepredstavuje využitie majetku na účely dosahovania trvalého príjmu (bod 36). V dôsledku toho prevod podielov určitej spoločnosti – bez ohľadu na výšku podielu – možno prirovnať k prevodu všetkých aktív alebo ich časti len v prípade, ak podielníctvo je súčasťou nezávislej jednotky, ktorá umožňuje samostatnú ekonomickú činnosť, a ak túto činnosť vykonáva nadobúdateľ. Len samotný prevod podielov bez prevodu aktív nadobúdateľovi neumožňuje vykonávať samostatnú ekonomickú činnosť v postavení právneho nástupcu prevodcu (bod 38). V tejto súvislosti podielníci totiž nie sú vlastníkami aktív podniku, v ktorom vlastní podiely, ale sú len vlastníkami podielov, a preto majú právo na dividendy, ako aj na poskytnutie informácií a participujú na prijímaní dôležitých rozhodnutí súvisiacich s riadením podniku. Súdny dvor tak rozhodol, že 30 % podiel v spoločnosti predstavuje len obmedzené právo na danú spoločnosť (bod 39) a že prevod 30 % podielov v spoločnosti nemožno prirovnať k prevodu všetkých aktív alebo ich časti v zmysle smernice 77/388 (bod 40). Súdny dvor tiež konštatoval, že každú transakciu treba posúdiť individuálne a nezávisle (bod 47).

Súdny dvor následne pripomenul, že právo na odpočítanie dane existuje v prípade, keď transakcie uskutočňované na vstupe priamo a bezprostredne súvisia s transakciami uskutočnenými na výstupe, ktoré zakladajú právo na odpočítanie dane. Ak to tak nie je, je potrebné skúmať, či výdavky vynaložené na nadobudnutie tovarov alebo služieb na vstupe sú súčasťou celkových nákladov spojených s celkovou ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby. V každom prípade existencia priamej a bezprostrednej súvislosti predpokladá, že náklady plnení na vstupe sú zahrnuté buď do ceny konkrétnych transakcií na výstupe alebo do ceny tovarov alebo služieb poskytovaných zdaniteľnou osobou v rámci jej ekonomickej činnosti (bod 55).

Súdny dvor dospel k záveru, že prevod 30 % podielov spoločnosti, ktorej prevodca poskytuje služby podliehajúce DPH, nie je prevodom všetkých aktív, resp. služieb alebo ich časti v zmysle smernice 77/388, a to bez ohľadu na skutočnosť, že ostatní podielníci prakticky v rovnakom čase prevedú zostávajúce podiely tejto spoločnosti na rovnakú osobu a že tento prevod úzko súvisí s riadiacou činnosťou vykonávanou pre tú istú spoločnosť (výrok).

### **[Rozsudok z 8. novembra 2018, C&D Foods Acquisition \(C-502/17, EU:C:2018:888\)](#)**

C&D Foods bola materskou spoločnosťou spoločnosti Arovit Holding A/S, ktorá vlastnila Arovit Petfood. Pred 1. marcom 2007 spočívala hlavná činnosť spoločnosti C&D Foods v tom, že bola materskou spoločnosťou spoločnosti Arovit Holding. V tento deň C&D Foods uzavrela s poddcérskou spoločnosťou Arovit Petfood zmluvu o riadení týkajúcu sa poskytovania služieb v oblasti riadenia a v oblasti informačných technológií. Úverová inštitúcia prevzala skupinu Arovit v auguste 2008 za cenu jedného eura z dôvodu neschopnosti predchádzajúceho vlastníka tejto



skupiny vrátiť pôžičku, ktorá mu bola poskytnutá. Uvedená úverová inštitúcia uzatvorila v období od decembra 2008 do marca 2009 zmluvy o poradenstve na účet spoločnosti C&D Foods s cieľom pripraviť prevod všetkých akcií v spoločnosti Arovit Petfood, aby už nebola veriteľom tejto skupiny. Keďže výdavky súvisiace s týmto plánovaným prevodom boli zaplatené, C&D Foods si odpočítala s tým súvisiacu DPH. Vzhľadom na to, že sa nenašiel nijaký potenciálny kupec, bol proces prevodu ukončený v roku 2009.

Vnútroštátny súd sa na Súdny dvor obrátil s otázkou týkajúcou sa práva holdingovej spoločnosti odpočítať DPH účtovanú v súvislosti s výdavkami za plánovaný, ale neuskutočnený prevod podielov poddcérskej spoločnosti, ktorej táto holdingová spoločnosť poskytuje služby v oblasti riadenia a v oblasti informačných technológií.

Po prvé Súdny dvor uviedol, že spoločnosť, ktorej jediným účelom je nadobudnutie obchodných podielov v iných spoločnostiach bez toho, aby sa priamo alebo nepriamo zapájala do riadenia týchto spoločností, nemá právo na odpočítanie dane a nie je ani zdaniteľnou osobou na účely DPH, pretože samotné nadobudnutie a samotná držba podielov samy osebe nie sú ekonomickou činnosťou v zmysle smernice 2006/112 (bod 30). Inak je to však v prípade, ak je finančná účasť v inej spoločnosti spojená s priamym alebo nepriamym zasahovaním do riadenia spoločnosti, v ktorej prebehlo prevzatie účasti, pričom nie sú dotknuté práva, ktoré má držiteľ podielu ako akcionár alebo spoločník, v rozsahu, v akom takéto zasahovanie zahŕňa vykonanie takých transakcií podliehajúcich DPH, akými sú poskytovanie administratívnych, účtovných a inforatických služieb (bod 32).

Po druhé Súdny dvor rozhodol, že nato, aby transakcia prevodu podielov mohla patriť do pôsobnosti DPH, je potrebné, aby táto transakcia v zásade mala priamy výlučný dôvod v zdaniteľnej ekonomickej činnosti dotknutej materskej spoločnosti alebo predstavovala priame, trvalé a nevyhnutné pokračovanie tejto činnosti. Tak je to v prípade, keď sa uvedená transakcia uskutoční s cieľom použiť zisk z tohto prevodu priamo na zdaniteľnú ekonomickú činnosť dotknutej materskej spoločnosti alebo na ekonomickú činnosť vykonávanú skupinou, ktorej je materskou spoločnosťou (bod 38). Súdny dvor tak dospel k záveru, že taká transakcia spočívajúca v plánovanom, ale neuskutočnenom prevode akcií, o akú ide v tomto prípade, ktorej priamy výlučný dôvod nespočíva v zdaniteľnej ekonomickej činnosti dotknutej spoločnosti alebo ktorá nepredstavuje priame, trvalé a nevyhnutné pokračovanie tejto ekonomickej činnosti, nepatrí do pôsobnosti DPH (bod 42 a výrok).

### **[Rozsudok z 22. októbra 2015, Sveda \(C-126/14, EU:C:2015:712\)](#)**

V tejto veci sa právnická osoba založená na účely dosahovania zisku zaviazala vybudovať rekreačný chodník v rámci ekonomickej činnosti súvisiacej s vidieckym a rekreačným cestovným ruchom, ako aj ponúkať verejnosti bezplatný prístup na tento chodník počas obdobia piatich rokov. Odpočítala DPH týkajúcu sa nadobudnutia alebo vytvorenia určitého investičného majetku v rámci prác na realizácii predmetného rekreačného chodníka. Daňová správa, ktorú právnická osoba požiadala o vrátenie predmetných súm DPH, sa však domnievala, že takéto vrátenie je neodôvodnené, keďže nebolo preukázané, že nadobudnutý tovar a prijaté služby boli určené na to, aby sa použili na účely činnosti podliehajúcej DPH. Na základe toho daňová správa odmietla odpočítanie týchto súm.

V tomto kontexte sa vnútroštátny súd pýtal na existenciu priamej a bezprostrednej súvislosti medzi výdavkami súvisiacimi s realizovanými prácami a plánovanou ekonomickou činnosťou dotknutej spoločnosti, keďže rekreačný chodník je priamo určený na bezodplatné používanie verejnosťou.

Súdny dvor najskôr pripomenul, že ak zdaniteľná osoba, ktorá koná ako taká v čase nadobudnutia tovaru, použije tento tovar na účely svojich zdaniteľných transakcií, má právo odpočítať DPH splatnú alebo zaplatenú za tento tovar (bod 18). V tejto súvislosti môže tovary a služby nadobudnúť osoba konajúca ako zdaniteľná osoba na účely ekonomickej činnosti, aj keď sa bezprostredne nepoužívajú na túto ekonomickú činnosť (bod 19). Ten, kto vynakladá investičné výdavky s cieľom vykonávať ekonomickú činnosť, sa musí považovať za zdaniteľnú osobu, ak tento cieľ potvrdzujú objektívne skutočnosti. V prípade, že koná ako zdaniteľná osoba, má právo na okamžité odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej z investičných výdavkov vynaložených na účely transakcií, ktoré zamýšľa uskutočniť a v súvislosti s ktorými má právo na odpočítanie dane (bod 20). Otázka, či zdaniteľná osoba konala ako taká na účely ekonomickej činnosti, predstavuje skutkovú otázku, ktorú musí posúdiť vnútroštátny súd (bod 21). Súdny dvor však konštatoval, že z opisu poskytnutého vnútroštátnym súdom vyplýva, že rekreačný chodník možno považovať za prostriedok na prilákanie návštevníkov s cieľom dodávať im tovary a poskytovať služby (bod 22). To nasvedčovalo tomu, že predmetná právnická osoba nadobudla alebo vytvorila predmetný investičný majetok s cieľom vykonávať ekonomickú činnosť, a preto teda konala ako zdaniteľná osoba (bod 23).

Pokiaľ ide o existenciu priamej a bezprostrednej súvislosti, Súdny dvor pripomenul, že právo na odpočítanie DPH existuje aj pri absencii takejto súvislosti, pokiaľ sú vzniknuté náklady súčasťou všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje (body 27 a 28). Všetky okolnosti, za ktorých došlo k predmetným transakciám, treba zohľadniť, pričom treba prihliadať iba na transakcie, ktoré objektívne súvisia so zdaniteľnou činnosťou zdaniteľnej osoby (bod 29).

Súdny dvor uviedol, že bezprostredné používanie investičného majetku bezplatným spôsobom nespochybňuje existenciu priamej a bezprostrednej súvislosti, pretože sprístupnenie predmetného rekreačného chodníka, o ktorý išlo vo veci samej, verejnosti, nepatrilo pod oslobodenie od dane stanovené smernicou 2006/112 a výdavky, ktoré vznikli dotknutej právnickej osobe na vybudovanie tohto chodníka, možno spájať s jej plánovanou ekonomickou činnosťou (body 33 až 35).

**[Rozsudok zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#)**

V rámci sporu vo veci samej bulharská spoločnosť nadobudla niekoľko pozemkov v letovisku s cieľom postaviť nehnuteľnosti určené na sezónne bývanie. Uzavrela zmluvu s obcou, ktorá získala stavebné povolenie na rekonštrukciu čerpacej stanice odpadových vôd, na ktorú sa malo napojiť letovisko umiestnené na území tejto obce. Spoločnosť, ktorá nadobudla pozemky, objednala od tretej spoločnosti stavebné práce. Podľa tejto prvej spoločnosti existovala spojitosť medzi výdavkami na rekonštrukciu čerpacej stanice a službami, ktoré mala poskytnúť po výstavbe nehnuteľností, na ktorú bolo na jej pozemkoch udelené povolenie.

Vnútroštátny súd sa v podstate pýtal, či má zdaniteľná osoba právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe za poskytnutie služieb spočívajúcich vo výstavbe alebo v rekonštrukcii nehnuteľnosti, ktorej majiteľom je tretia osoba, pokiaľ táto tretia osoba nadobudne výsledok týchto poskytnutých služieb bezodplatne a využíva ich spolu s touto zdaniteľnou osobou na účely ich ekonomických činností.

Po prvé Súdny dvor pripomenul, že existencia priamej a bezprostrednej súvislosti sa musí posúdiť vzhľadom na objektívny obsah dotknutých transakcií (bod 31). Ak tovary alebo služby nadobudnuté zdaniteľnou osobou súvisia s transakciami oslobodenými od dane alebo nepodliehajúcimi DPH, nemožno ani vybrať daň na výstupe, ani odpočítať daň zaplatenú na vstupe (bod 30).

V danej veci tak bolo potrebné určiť, či existovala priama a bezprostredná súvislosť medzi rekonštrukciou čerpacej stanice odpadových vôd na jednej strane a zdaniteľnou transakciou, ktorú na výstupe uskutočnila spoločnosť, alebo jej ekonomickou činnosťou na druhej strane (bod 32). Z okolností danej veci vyplývalo, že bez rekonštrukcie tejto čerpacej stanice by nebolo možné napojiť na túto čerpaciu stanicu nehnuteľnosti, ktoré spoločnosť plánovala postaviť. Bez takejto rekonštrukcie by spoločnosť nemohla vykonávať svoju ekonomickú činnosť (bod 33). Skutočnosť, že obec má tiež prospech z uvedenej služby, nemôže odôvodniť, že sa spoločnosti odoprie právo na odpočítanie dane, ak sa preukáže existencia priamej a bezprostrednej súvislosti (bod 35).

Súdny dvor ďalej vysvetlil, že vnútroštátnemu súdu prináleží preskúmať, či sa služba spočívajúca v rekonštrukcii obmedzovala len na to, čo bolo nevyhnutné na zabezpečenie pripojenia nehnuteľností postavených spoločnosťou k čerpacej stanici odpadových vôd, o ktorú išlo vo veci samej, alebo či táto služba išla nad rámec toho, čo bolo nevyhnutné na tento účel (bod 37). V tejto súvislosti Súdny dvor uviedol, že zdaniteľná osoba má právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe za poskytnutie služieb spočívajúcich vo výstavbe alebo v rekonštrukcii nehnuteľnosti, ktorej majiteľom je tretia osoba, pokiaľ táto tretia osoba nadobudne výsledok týchto poskytnutých služieb bezodplatne a využíva ich spolu so zdaniteľnou osobou na účely svojej ekonomickej činnosti, a to v rozsahu, v akom tieto služby nejdú nad rámec toho, čo je potrebné na to, aby zdaniteľná osoba uskutočnila svoje zdaniteľné transakcie na výstupe, a náklady na ne sú zahrnuté do ceny týchto transakcií (bod 40 a výrok). V prípade, že by stavebné alebo rekonštrukčné práce išli nad rámec toho, čo by si vyžadovali samotné nehnuteľnosti postavené zdaniteľnou osobou, právo na odpočítanie dane by malo byť priznané len v prípade DPH zaplatenej na vstupe, ktorou bola zaťažená časť výdavkov na výstavbu alebo rekonštrukciu, ktorá je objektívne nevyhnutná na to, aby zdaniteľná osoba mohla uskutočniť svoje zdaniteľné transakcie (bod 39).

## 2. Vplyv podvodu na právo na odpočítanie dane

### [Rozsudok zo 6. decembra 2012, Bonik \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#)

V tejto veci v nadväznosti na daňovú kontrolu bulharské daňové orgány konštatovali, že neexistujú dôkazy o uskutočnení dodaní pšenice a slnečnice v rámci Spoločenstva, o ktorých bulharská spoločnosť vyhlásila, že sa uskutočnili v prospech spoločnosti založenej podľa rumunského práva. Daňové orgány vykonali kontroly u dvoch dodávateľov žalobkyne vo veci

samej, ako aj u ich troch vlastných dodávateľov. Keďže tieto kontroly neumožnili preukázať, že traja poslední uvedení dodávateľa skutočne dodali tovar prvým dvom dodávateľom, bulharské daňové orgány z toho vyvodili, že dodávateľa žalobkyne vo veci samej nemali k dispozícii množstvo tovaru potrebné na uskutočnenie dodaní určených žalobkyňi vo veci samej, a dospeli k záveru, že nedošlo k skutočným dodaniam medzi uvedenými spoločnosťami a žalobkyňou vo veci samej. V tomto kontexte bola položená prejudiciálna otázka týkajúca sa definície pojmu „daňový podvod“ a jeho rozsahu.

Súdny dvor najskôr pripomenul, že podľa ustálenej judikatúry v tejto oblasti – a to najmä podľa rozsudkov Halifax a i.<sup>18</sup>, Kittel a Recolta Recycling<sup>19</sup>, ako aj Mahagében a Dávid<sup>20</sup> – sa zdaniteľná osoba, ktorá vedela alebo mala vedieť, že sa svojou kúpou zúčastňuje na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, musí totiž považovať na účely smernice 2006/112 za účastníka na tomto podvode, a to bez ohľadu na otázku, či má alebo nemá prospech z opätovného predaja tovaru alebo poskytnutia služieb v rámci ňou uskutočnených zdaniteľných transakcií na výstupe (bod 39).

Naproti tomu Súdny dvor rozhodol, že nie je zlučiteľné s režimom práva na odpočítanie dane stanoveným v danej smernici potrestanie prostredníctvom zamietnutia tohto práva zdaniteľnej osoby, ktorá nevedela alebo nemohla vedieť, že dotknutá transakcia bola súčasťou podvodu spáchaného dodávajúcim alebo že v rámci inej transakcie tvoriacej súčasť dodávateľského reťazca, ktorá predchádzala alebo nasledovala po transakcii uskutočnenej zdaniteľnou osobou, došlo k podvodu vo vzťahu k DPH (bod 41).

V dôsledku toho, keďže zamietnutie práva na odpočítanie dane je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, ktorú predstavuje toto právo, je povinnosťou príslušných daňových orgánov predložiť dostatočné objektívne dôkazy, na základe ktorých by bolo možné dospieť k záveru, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedená transakcia zakladajúca právo na odpočítanie dane je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca (bod 43).

### **[Rozsudok z 13. februára 2014, Maks Pen \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#)**

Daňová kontrola, ktorej predmetom bola bulharská spoločnosť, žalobkyňa vo veci samej, viedla bulharskú daňovú správu k vysloveniu pochybnosti o dôvodnosti odpočítania DPH vykonaného z titulu dane uvedenej na faktúrach jej siedmich dodávateľov. V prípade niektorých samotných dodávateľov alebo ich subdodávateľov informácie, ktoré boli od nich počas tejto kontroly požadované, totiž neumožňovali preukázať, že disponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia. Daňová správa, ktorá sa domnievala, že skutočný výkon plnení niektorých subdodávateľov nebol preukázaný alebo že tieto plnenia neboli uskutočnené dodávateľmi uvedenými na faktúrach, vyhotovila opravný daňový výmer spochybňujúci odpočítanie DPH uvedenej na faktúrach týchto siedmich podnikov.

<sup>18</sup> [Rozsudok z 21. februára 2006 \(C-255/02, EU:C:2006:121\)](#).

<sup>19</sup> [Rozsudok zo 6. júla 2006 \(C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446\)](#).

<sup>20</sup> [Rozsudok z 21. júna 2012 \(C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373\)](#). Pokiaľ ide o tento rozsudok, pozri tiež časť II, nazvanú „Vznik a rozsah práva na odpočítanie dane“, a časť V, nazvanú „Pravidlá upravujúce uplatnenie práva na odpočítanie dane“, nachádzajúce sa v tomto súhrne.

Súdny dvor, ktorý odkázal na rozsudok Bonik<sup>21</sup>, po prvé rozhodol, že samotná skutočnosť, že plnenie poskytnuté žalobkyni vo veci samej nebolo skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach alebo jeho subdodávateľom, najmä z dôvodu, že títo nedisponovali ani potrebnými zamestnancami, ani hmotnými prostriedkami ani aktívami, že náklady na poskytnutie plnenia neboli zaznamenané v ich účtovníctve alebo že totožnosť osôb, ktoré podpísali niektoré dokumenty ako dodávatelia, sa ukázala ako nejasná, nepostačuje na vylúčenie práva na odpočítanie dane (bod 31). Takéto vylúčenie podlieha dvojitej podmienke, a to že skutky predstavujú podvodné konanie a že sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými orgánmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedená transakcia zakladajúca právo na odpočítanie dane bola súčasťou tohto podvodu, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu (bod 32).

Po druhé Súdny dvor sa zaoberal procesným aspektom v súvislosti s povinnosťou vnútroštátneho súdu konštatovať *ex offico* daňový podvod. V tejto súvislosti Súdny dvor uviedol, že aj keby pravidlo vnútroštátneho práva kvalifikovalo daňový podvod ako trestný čin a aj keby také kvalifikovanie prislúchalo jedine súdu v trestných veciach, nezdá sa, že by takéto pravidlo bránilo tomu, aby sa súd poverený vykonaním posúdenia zákonnosti opravného daňového výmeru spochybňujúceho odpočítanie DPH, na ktoré si nárokuje zdaniteľná osoba, mohol odvolať na objektívne skutočnosti, ktoré predložila daňová správa s cieľom preukázať v danej veci existenciu podvodu, pričom podľa iného ustanovenia vnútroštátneho práva nemôže byť „neodôvodnene vyfakturovaná“ DPH odpočítaná (bod 38). Právo Únie totiž vyžaduje, aby vnútroštátne orgány a vnútroštátne súdy odmietli priznať právo na odpočítanie dane, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa nárokuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Navyše, ak by sa aj účastníci konania neodvolávali na právo Únie, vnútroštátny súd je povinný *ex offico* vzniesť právne dôvody založené na záväznom pravidle práva Únie, ak v zmysle vnútroštátneho práva majú vnútroštátne súdy povinnosť alebo možnosť tak urobiť vo vzťahu k záväznému pravidlu vnútroštátneho práva (bod 34).

### [Rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp \(C-277/14, EU:C:2015:719\)](#)

V prejednávanej veci žalobkyňa vo veci samej, poľská spoločnosť, uskutočnila viaceré nákupy dieselového paliva, ktoré použila v rámci svojej ekonomickej činnosti. Následne uvedená spoločnosť vykonala odpočítanie DPH zaplatenej z dôvodu týchto nákupov paliva. V nadväznosti na daňovú kontrolu jej daňový orgán zamietol právo na odpočítanie tejto DPH z dôvodu, že faktúry týkajúce sa uvedených nákupov paliva vystavil neexistujúci subjekt. Konštatovanie týkajúce sa neexistencie subjektu sa zakladalo na súbore okolností, najmä na skutočnosti, že táto spoločnosť nebola zaregistrovaná na účely DPH, nepodala daňové priznanie a neplatila dane.

V súvislosti s prípadnou existenciou podvodu Súdny dvor najskôr pripomenul judikatúru Bonik<sup>22</sup> a Maks Pen<sup>23</sup>, pričom následne spresnil, že pokiaľ sú splnené vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočítanie dane upravené smernicou 77/388, nie je v súlade s režimom práva na odpočítanie dane upraveným touto smernicou, aby sa zamietnutím tohto

<sup>21</sup> [Rozsudok zo 6. decembra 2012 \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#).

<sup>22</sup> [Rozsudok zo 6. decembra 2012 \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#).

<sup>23</sup> [Rozsudok z 13. februára 2014 \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#).

práva sankcionovala zdaniteľná osoba, ktorá nevedela a nemohla vedieť, že dotknutá transakcia je súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom alebo že v rámci inej transakcie tvoriacej súčasť dodávateľského reťazca, ktorá predchádzala alebo nasledovala po transakcii uskutočnenej uvedenou zdaniteľnou osobou, došlo k podvodu vo vzťahu k DPH (bod 49).

Podľa Súdneho dvora je úlohou daňového orgánu, ktorý konštatoval podvod alebo nezrovnalosti, ktorých sa dopustil vystaviteľ faktúry, aby vzhľadom na objektívne skutočnosti a bez toho, aby od adresáta faktúry vyžadoval overovania, ktoré mu neprináležia, preukázal, že tento adresát vedel alebo mal vedieť, že transakcia uvádzaná ako základ vzniku práva na odpočítanie dane bola súčasťou podvodu na DPH, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu (bod 50).

### III. Pomerné odpočítanie dane

#### [Rozsudok zo 16. februára 2012, Varzim Sol \(C-25/11, EU:C:2012:94\)](#)

Skutkové okolnosti prejednávanej veci už boli opísané vyššie v časti II „Vznik a rozsah práva na odpočítanie dane“. V tomto prípade preto treba iba pripomenúť, že daná vec sa týka zmiešaných zdaniteľných osôb a ich práva na odpočítanie dane na vstupe podľa určenia všetkých tovarov či služieb alebo ich časti spôsobom, že odpočítateľná suma v odvetviach, v ktorých takéto zdaniteľné osoby vykonávajú len zdaniteľné transakcie, sa vypočíta tak, že do menovateľa zlomku použitého na určenie odpočítateľnej časti dane zahrnie „dotácie“ nepodliehajúce dani.

Súdny dvor s odkazom na rozsudok zo 6. októbra 2005 vo veci Komisia/Francúzsko (C-243/03)<sup>24</sup> pripomenul, že pokiaľ ide o zmiešané zdaniteľné osoby, aj keď sa právo na odpočítanie dane vypočíta podľa určitej pomernej časti na základe zlomku obsahujúcom v čitateli celkovú sumu obratu, bez DPH, za rok v prípade transakcií zakladajúcich právo na odpočítanie dane v súlade s článkom 17 ods. 2 smernice 77/388 a v menovateli celkovú sumu obratu, bez DPH, za rok v prípade transakcií zahrnutých v čitateli, ako aj transakcií nezakladajúcich právo na odpočítanie dane, členské štáty majú možnosť vybrať niektorú z ďalších metód určenia práva na odpočítanie dane uvedených v článku 17 ods. 5 treťom pododseku uvedenej smernice, a to najmä určenie odlišnej pomernej časti pre každú oblasť činnosti alebo odpočítanie dane podľa určenia všetkých tovarov alebo služieb, alebo ich časti na určitú činnosť (bod 38). Súdny dvor v tejto súvislosti spresnil, že dotácie priamo súvisiace s cenou tovaru alebo služby sú zdaniteľné rovnako ako táto cena. Pokiaľ ide o iné dotácie, ako sú tie, ktoré priamo súvisia s cenou, členské štáty majú možnosť ich zahrnúť do menovateľa pri výpočte pomernej časti, ktorá sa uplatňuje, keď zdaniteľná osoba uskutočňuje transakcie, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane, a zároveň transakcie oslobodené od dane (bod 39).

Súdny dvor dospel k záveru, že vzhľadom na to, že zdaniteľná osoba vo veci samej bola oprávnená vykonať odpočítanie dane podľa inej metódy, než je metóda pomernej časti určená na základe použitia všetkých tovarov a služieb alebo ich časti na konkrétnu činnosť (bod 40),

---

<sup>24</sup> [Rozsudok zo 6. októbra 2005 \(C-243/03, EU:C:2005:589\)](#).

a keďže jej činnosti vykonávané v odvetví reštauračných služieb a zábavných činností podliehali DPH, právo na odpočítanie dane sa podľa metódy skutočného určenia týka všetkých daní, ktoré zaťažujú transakcie uskutočnené na vstupe (bod 41). Podľa Súdneho dvora preto smernica 77/388 bráni tomu, aby členský štát v prípade, že oprávňuje zmiešané zdaniteľné osoby vykonať odpočítanie dane stanovené v uvedenej smernici podľa určenia všetkých tovarov či služieb alebo ich časti, vypočítal odpočítateľnú sumu pre odvetvia, v ktorých takéto zdaniteľné osoby vykonávajú len zdaniteľné transakcie, tak, že do menovateľa zlomku použitého na určenie odpočítateľnej časti zahrnie „dotácie“ nepodliehajúce dani (bod 43).

### **[Rozsudok z 8. novembra 2012, BLC Baumarkt \(C-511/10, EU:C:2012:689\)](#)**

V tejto veci zdaniteľná osoba, spoločnosť založená podľa nemeckého práva, dala postaviť nehnuteľnosť zahŕňajúcu tak byty, ako aj obchodné priestory. Po dokončení tejto nehnuteľnosti ju zdaniteľná osoba prenajala, pričom tento prenájom bol sčasti oslobodený od DPH a sčasti jej podliehal. Zdaniteľná osoba vo svojom daňovom priznaní na DPH vykonala čiastočné odpočítanie dane na vstupe týkajúce sa nehnuteľnosti, pričom výšku odpočítateľnej DPH vypočítala tak, že uplatnila pomernú časť určenú na základe vzťahu medzi obratom z prenájmu obchodných priestorov a obratom vyplývajúcim z ostatných prenájmov.

Po vykonaní kontroly daňová správa dospela k záveru, že výška odpočítateľnej DPH zaplatenej na vstupe sa má určiť na základe pomeru medzi výmerou obchodných priestorov a výmerou bytových priestorov, čo viedlo k zníženiu odpočítateľnej sumy DPH na úkor zdaniteľnej osoby.

V rámci tohto sporu sa vnútroštátny súd obrátil na Súdny dvor s otázkou, či ustanovenie smernice 77/388 upravujúce výpočet odpočítateľnej pomernej časti DPH umožňuje členským štátom uprednostniť na účely uvedeného výpočtu DPH splatnej na vstupe v prípade stavby nehnuteľnosti na zmiešané iný rozdeľovací kľúč než ten, ktorý je založený na obrate.

Súdny dvor najskôr pripomenul, že podľa všeobecného pravidla stanoveného smernicou 77/388 pomerný výpočet znamená, že odpočítanie dane je prípustné len pre tú časť DPH, ktorá je pomerná k sume transakcií zakladajúcich právo na odpočítanie dane, ktoré sú uvedené v článku 17 ods. 2 a 3 uvedenej smernice (bod 13). Odchýlka od tohto pravidla však členským štátom umožňuje zvoliť inú metódu určenia práva na odpočítanie dane, a to určenie pomernej časti za každú oblasť podnikateľskej činnosti alebo odpočítanie dane na základe použitia celku alebo časti tovarov a služieb na konkrétnu činnosť, alebo aj možnosť vylúčiť právo na odpočítanie dane za určitých podmienok (bod 15). V tejto súvislosti členské štáty musia pri vykonávaní právomocí, ktoré sú im priznané, rešpektovať potrebný účinok všeobecného pravidla smernice 77/388, ako aj zásady, na ktorých je založený spoločný systém DPH, predovšetkým zásady daňovej neutrality a proporcionality (bod 16). Vnútroštátna právna úprava, ktorá sa od tohto pravidla všeobecne odchyľuje, by sponchybnila cieľ smernice 77/388, podľa ktorého sa odpočítateľná pomerná časť musí vypočítavať rovnakým spôsobom vo všetkých členských štátoch (bod 17). V tomto rámci prináleží členským štátom, aby v medziach dodržania práva Únie a zásad, na ktorých je založený spoločný systém DPH, stanovili metódy a pravidlá upravujúce výpočet odpočítateľnej pomernej časti DPH zaplatenej na vstupe. Tieto členské štáty sú pri vykonávaní tejto právomoci povinné zohľadniť účel a štruktúru tejto smernice (bod 22).

Podľa Súdneho dvora členské štáty musia tiež dbať na to, aby bol výpočet odpočítateľnej pomernej časti DPH zaplatenej na vstupe čo najpresnejší (bod 23). Smernica 77/388 preto nebráni tomu, aby členské štáty použili na danú transakciu namiesto metódy založenej na obrate inú metódu alebo rozdeľovací kľúč, akou je napríklad metóda vo veci samej založená na výmere, a to za predpokladu, že zvolená metóda zaručí presnejšie určenie odpočítateľnej pomernej časti DPH zaplatenej na vstupe než to, ktoré vyplýva z použitia metódy založenej na obrate (bod 24).

**Rozsudok z 12. septembra 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541)**

Táto vec sa týka bankovej inštitúcie so sídlom vo Francúzsku, ktorá má pobočky v členských štátoch Únie a v tretích štátoch. V rámci kontroly daňová správa odmietla uvedenej inštitúcii ako zdaniteľnej osobe zohľadniť výšku úrokov z úverov, ktoré poskytlo ústredie bankovej inštitúcie svojim pobočkám usadeným mimo francúzskeho územia, v čitateli a v menovateli odpočítateľnej pomernej časti.

Súdny dvor, na ktorý sa vnútroštátny súd obrátil so štyrmi otázkami týkajúcimi sa určenia odpočítateľnej pomernej časti DPH, najskôr preskúmal, či sa smernica 77/388 má vykladať v tom zmysle, že na účely uvedeného určenia môže spoločnosť, ktorej ústredie sa nachádza v jednom členskom štáte, zohľadniť obrat dosiahnutý jej pobočkami so sídlom v iných členských štátoch.

Súdny dvor konštatoval, že keďže výpočet odpočítateľnej pomernej časti je jedným z prvkov režimu odpočítania stanoveným v smernici 77/388, postup, akým tento výpočet treba vykonať, patrí spolu s daným režimom odpočítania do sféry uplatňovania vnútroštátnej právnej úpravy v oblasti DPH, na ktorú sa činnosť alebo transakcia musí z daňového hľadiska viazať (bod 30). Stanovenie metódy na určenie práva na odpočítanie dane totiž prináleží daňovým orgánom každého členského štátu, ktoré sú podľa uvedenej smernice oprávnené stanoviť samostatnú odpočítateľnú pomernú časť pre každú oblasť podnikateľskej činnosti alebo odpočítanie dane na základe použitia celku či časti tovarov a služieb na konkrétnu činnosť, alebo aj možnosť vylúčiť za určitých podmienok právo na odpočítanie dane (bod 31). V tejto súvislosti spôsob vrátenia DPH, a to buď jej odpočítaním, alebo jej vrátením, závisí len od „miesta usadenia“ zdaniteľnej osoby (bod 32). Tento pojem sa týka nielen ústredia zdaniteľnej osoby, ale aj stálych prevádzkarní (bod 33). Keďže stála prevádzkareň nachádzajúca sa v niektorom členskom štáte a hlavné miesto podnikania nachádzajúce sa v inom členskom štáte tvoria jednu a tú istú zdaniteľnú osobu na účely DPH, vyplýva z toho, že jedna zdaniteľná osoba podlieha okrem režimu uplatniteľného v štáte, v ktorom má ústredie, toľkým vnútroštátnym režimom odpočítania, koľko je členských štátov, v ktorých má stále prevádzkarne (bod 34).

Keďže spôsoby výpočtu pomernej časti predstavujú základný prvok režimu odpočítania, bolo by vážne ohrozené rozumné rozdelenie oblastí pôsobnosti vnútroštátnych právnych predpisov v oblasti DPH, ako aj dôvod existencie uvedeného odpočítania, keby sa pri výpočte pomernej časti uplatniteľnej na hlavné miesto podnikania zdaniteľnej osoby so sídlom v členskom štáte zohľadnil obrat dosiahnutý všetkými stálymi prevádzkarňami, ktoré má táto zdaniteľná osoba v iných členských štátoch (bod 35). Po prvé takýto spôsob výpočtu pomernej časti totiž nemôže zaručiť lepšie dodržiavanie zásady neutrality DPH v porovnaní so systémom oddelenej pomernej časti pre každý členský štát, v ktorom má zdaniteľná osoba stálu prevádzkareň (bod 37). Po druhé výška uplatniteľnej odpočítateľnej pomernej časti by bola skreslená (bod 38). Po tretie



uvedený spôsob stanovenia odpočítateľnej pomernej časti by mohol ohroziť potrebný účinok smernice 77/388 (bod 39).

**[Rozsudok zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt \(C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496\)](#)**

V tejto veci dve holdingové spoločnosti vykonali úplné odpočítanie DPH týkajúce sa v prípade prvej spoločnosti nadobudnutia kapitálu od tretej strany, ktorý slúžil na financovanie jej podielov v jej dcérskych spoločnostiach a na financovanie jej poskytovania služieb, a v prípade druhej spoločnosti nákladov na vydanie akcií súvisiacich so zvýšením jej základného imania. V prípade prvej spoločnosti daňová správa povolila odpočítanie dane len v obmedzenej miere, keďže samotné vlastníctvo podielov v dcérskych spoločnostiach podľa tejto správy nezakladá právo na odpočítanie dane. Pokiaľ ide o druhú spoločnosť, daňová správa takisto odmietla priznať odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.

Vnútroštátny súd rozhodujúci o spore v danej veci položil Súdnemu dvoru otázku týkajúcu sa situácie, keď je odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe prípustné len v rozsahu, v akom možno náklady vynaložené zdaniteľnou osobou len sčasti pripísať jej ekonomickej činnosti. Konkrétnejšie sa uvedený vnútroštátny súd pýta na spôsoby výpočtu, podľa ktorých sa DPH, ktorú zaplatila holdingová spoločnosť na vstupe v súvislosti s nadobudnutím kapitálu na účely nadobudnutia podielov v dcérskych spoločnostiach, má rozvrhnúť medzi ekonomickú a neekonomickú činnosť uvedenej spoločnosti.

Súdny dvor najskôr pripomenul, že holdingová spoločnosť, ktorej jediným účelom je nadobudnutie podielov v iných spoločnostiach bez toho, aby sa priamo alebo nepriamo zapájala do ich riadenia, nemá právo na odpočítanie dane (bod 18). Výdavky v súvislosti s nadobudnutím podielov v dcérskych spoločnostiach vynaložené holdingovou spoločnosťou, ktorá sa zapája do ich riadenia a pri tejto príležitosti vykonáva ekonomickú činnosť, však treba posúdiť tak, že patria k ekonomickej činnosti tejto spoločnosti a DPH zaplatená z týchto výdavkov zakladá právo na odpočítanie dane v celom rozsahu (bod 25).

Súdny dvor následne spresnil, že čo sa týka režimu pomerného odpočítania DPH, uplatní sa iba na prípady, keď zdaniteľná osoba používa tovary a služby na uskutočnenie ekonomických transakcií zakladajúcich právo na odpočítanie, a zároveň ekonomických transakcií nezakladajúcich právo na odpočítanie (bod 26). Tento režim sa týka DPH zaplatenej na vstupe, ktorá zatažuje výdavky súvisiace výlučne s ekonomickými transakciami. Naproti tomu určenie metód a kritérií rozdelenia súm DPH zaplatenej na vstupe medzi ekonomické a neekonomické činnosti patrí do rámca voľnej úvahy členských štátov (bod 27). Vzhľadom na to, že dotknuté holdingové spoločnosti podliehali DPH z dôvodu ekonomickej činnosti, ktorú predstavovali služby, ktoré poskytovali za protihodnotu všetkým svojim dcérskym spoločnostiam, DPH zaplatená z nákladov na nadobudnutie týchto služieb by mala byť považovaná za celkové náklady a mala by byť v celom rozsahu odpočítaná, ibaže by ekonomické transakcie uskutočnené na výstupe boli oslobodené od dane, pričom v takom prípade by sa právo na odpočítanie malo uskutočniť len metódou pomernej časti (bod 28).

**[Rozsudok z 9. júna 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417](#)**

V tejto veci zdaniteľná osoba, realitná spoločnosť založená podľa nemeckého občianskeho práva, na pozemkoch, ktoré jej patrili, zbúrala starú budovu a postavila budovu na obytné a obchodné účely. Túto budovu tvorí šesť obytných a obchodných jednotiek a desať podzemných garážových miest. Niektoré z týchto jednotiek a garážových miest sa prenajímali.

Zdaniteľná osoba vypočítala svoj nárok na odpočítanie DPH zaplatenej z búracích a stavebných prác pomocou rozdeľovacieho kľúča na základe vzťahu medzi obratom, ktorý bol dosiahnutý činnosťou podliehajúcou DPH, ktorá spočívala v prenájme obchodných jednotiek alebo s nimi spojených garážových miest, a obratom vyplývajúcim z ďalších transakcií v oblasti prenájmu, oslobodených od DPH. Niektoré časti budovy, ktoré mali byť pôvodne určené na uskutočnenie zdaniteľných transakcií, boli však dané do prenájmu oslobodeného od DPH. Keďže nemecká daňová správa zastávala názor, že odpočítanie DPH by sa malo vykonať podľa rozdeľovacieho kľúča, ktorý je presnejší ako rozdeľovací kľúč založený na obrate, teda podľa rozdeľovacieho kľúča založeného na výmere, uplatnila tento posledný uvedený kľúč na účely zníženia percentuálneho podielu odpočítania dane, ktoré bolo priznané zdaniteľnej osobe.

Tento spor viedol vnútroštátny súd k tomu, že položil Súdnemu dvoru otázku, či za predpokladu, že budova sa na výstupe používa na uskutočňovanie transakcií, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane, a iných transakcií, pri ktorých toto právo nevzniká, sú členské štáty povinné stanoviť, že tovary a služby použité na vstupe na účely výstavby alebo nadobudnutia tejto budovy sa najskôr priradia výlučne k jednému alebo druhému z týchto druhov transakcií, a potom sa samotné právo na odpočítanie dane nárokovateľné z titulu týchto transakcií týkajúcich sa tovarov a služieb, ktoré takto nebolo možné priradiť, určí podľa rozdeľovacieho kľúča založeného buď na obrate alebo na výmere, ak táto metóda založená na výmere zaručí presnejšie určenie odpočítateľnej pomernej časti. Vnútroštátny súd sa okrem toho pýtal, či odpoveď, ktorú mal Súdny dvor poskytnúť na túto otázku, možno uplatniť aj na tovary a služby, ktoré boli využité na používanie, spravovanie alebo údržbu budovy na zmiešané použitie.

Súdny dvor, ktorý konštatoval, že členské štáty sú v zásade povinné stanoviť, že zdaniteľné osoby musia na určenie výšky svojho práva na odpočítanie dane najprv priradiť tovary a služby nadobudnuté na vstupe k jednotlivým transakciám uskutočneným na výstupe, na ktorých uskutočnenie boli tieto tovary a služby určené, a následne spresnil, že príslušným orgánom týchto štátov prináleží uplatniť v prípade týchto tovarov alebo služieb režim odpočítania zodpovedajúci ich použitiu, pričom pokiaľ ide o tovary a služby, ktoré sa nepriradujú k jedinému druhu transakcie, treba uplatniť pomerný režim odpočítania stanovený smernicou 77/388 (bod 26).

Súdny dvor v tejto súvislosti vysvetlil, že vnútroštátna právna úprava môže oprávniť zdaniteľné osoby na to, aby nepristúpili k priradeniu týchto tovarov a služieb nezávisle od ich použitia, pokiaľ sa uvedené tovary a služby týkajú nadobudnutia alebo výstavby budovy na zmiešané použitie a pokiaľ je toto priradenie v praxi ťažko uskutočniteľné (bod 28). Naproti tomu, ak je uvedené priradenie v praxi ľahko uskutočniteľné, členský štát nemôže stanoviť, že zdaniteľné osoby sú oslobodené od povinnosti priradiť tovary a služby k jednotlivým transakciám, ktoré boli uskutočnené na výstupe prostredníctvom tejto budovy (bod 30).

V súvislosti s výpočtom odpočítania dane, Súdny dvor pripomenul, že pokiaľ ide o tovary a služby použité tak na transakcie, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie, ako aj na transakcie, pri ktorých toto právo nevzniká, táto suma sa v zásade vypočíta na základe určenej pomernej časti za všetky transakcie uskutočnené zdaniteľnou osobou (bod 31). Členské štáty však môžu stanoviť inú metódu výpočtu pod podmienkou, že zaručí presnejšie určenie odpočítateľnej pomernej časti DPH zaplatenej na vstupe, než určenie, ktoré vyplýva z uplatnenia tejto prvej metódy (bod 32).

Súdny dvor rozhodol, že členské štáty nie sú povinné stanoviť, že tovary a služby použité na vstupe na výstavbu, nadobudnutie, používanie, spravovanie alebo údržbu tejto budovy sa najskôr priradia k týmto rôznym transakciám, ak je takéto priradenie ťažko uskutočniteľné, a potom sa určí samotné právo na odpočítanie nárokovateľné z titulu týchto transakcií týkajúcich sa tovarov a služby, ktoré boli použité tak pre určité transakcie, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie, ako aj pre iné, pri ktorých toto právo nevzniká, podľa rozdeľovacieho kľúča založeného buď na obrate, alebo na výmere, ak táto metóda založená na výmere zaručí presnejšie určenie odpočítateľnej pomernej časti (bod 36).

#### IV. Obmedzenie práva na odpočítanie dane

Pojem obmedzenie v zmysle tejto časti treba chápať v širšom zmysle než obmedzenie stanovené v článku 176 smernice 2006/112. Ide totiž skôr o medze práva na odpočítanie dane.

V tejto súvislosti budú uvedené tri rozsudky, a to rozsudky Maks Pen<sup>25</sup>, Gemeente Woerden<sup>26</sup> a Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments<sup>27</sup>.

##### [Rozsudok z 13. februára 2014, Maks Pen \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#)

V tomto rozsudku Súdny dvor uviedol, že možnosť, ktorú členským štátom poskytuje článok 273 prvý odsek smernice 2006/112, podľa ktorého členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, sa nesmie podľa druhého odseku toho istého článku použiť na uloženie ďalších povinností ako tých, ktoré sú stanovené v uvedenej smernici (bod 42). Podľa Súdneho dvora totiž prípadné nesplnenie určitých požiadaviek účtovnej povahy zo strany poskytovateľa služieb nemôže spochybníť právo príjemcu poskytovaných služieb na odpočítanie dane v súvislosti s DPH, ktorá bola za ne zaplatená, pokiaľ faktúry týkajúce sa poskytnutých služieb obsahujú všetky údaje požadované článkom 226 smernice 2006/112 (bod 47). Súdny dvor preto rozhodol, že smernica 2006/112 bráni vnútroštátnemu ustanoveniu, podľa ktorého je služba považovaná za dodanú v okamihu splnenia podmienok uznania príjmov z dotknutého plnenia (bod 48 a bod 3 výroku).

<sup>25</sup> [Rozsudok z 13. februára 2014 \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#). Pozri tiež v časti II tohto súhrnu, nazvanej „Vznik a rozsah práva na odpočítanie dane“, rubriku „2. Vplyv podvodu na právo na odpočítanie dane“.

<sup>26</sup> [Rozsudok z 22. júna 2016 \(C-267/15, EU:C:2016:466\)](#).

<sup>27</sup> [Rozsudok zo 14. septembra 2017 \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#). Pozri tiež v časti II tohto súhrnu, nazvanej „Vznik a rozsah práva na odpočítanie dane“, rubriku „1. Priama a bezprostredná súvislosť“.

**[Rozsudok z 22. júna 2016, Gemeente Woerden \(C-267/15, EU:C:2016:466\)](#)**

V tejto veci obec nachádzajúca sa v Holandsku, ktorá bola kvalifikovaná ako zdaniteľná osoba v zmysle smernice 2006/112, dala postaviť budovy a predala ich nadobúdateľovi za cenu nižšiu, než boli náklady na výstavbu, pričom tento nadobúdateľ bezodplatne previedol užívanie časti dotknutých budov na tretiu osobu. Zostávajúce časti boli prenajaté za odplatu rôznym nájomcom. Vnútroštátny súd sa pýtal, či má v takejto situácii zdaniteľná osoba právo na odpočítanie celej DPH fakturovanej za výstavbu budov alebo len na čiastočné odpočítanie v pomere k častiam uvedených budov, ktoré kupujúci využíva na ekonomické činnosti, a to na prenájom za odplatu.

Súdny dvor v tejto súvislosti poznamenal, že smernica 2006/112 nestanovuje v prípade práva na odpočítanie dane podmienku spojenú s využívaním dotknutého tovaru alebo služieb osobou, ktorá od zdaniteľnej osoby získa tieto tovary alebo služby, pretože by to znamenalo, že každá transakcia medzi zdaniteľnou osobou a takým nadobúdateľom alebo príjemcom, ktorý nevykonáva ekonomickú činnosť, akými sú napríklad jednotlivci, by obmedzovala právo zdaniteľnej osoby na odpočítanie (bod 36).

Okrem toho by podmienka, podľa ktorej by využívanie dotknutého tovaru alebo služieb ich nadobúdateľom alebo príjemcom určovalo právo poskytovateľa na odpočítanie, mala za následok, že právo zdaniteľnej osoby na odpočítanie dane by záviselo na neskoršom konaní nadobúdateľa alebo príjemcu, ktorý má vždy právo zmeniť využívanie tovaru z krátkodobého alebo dlhodobého hľadiska (bod 37).

Súdny dvor rozhodol, že výsledok ekonomickej činnosti je bezvýznamný z hľadiska práva na odpočítanie dane pod podmienkou, že samotná činnosť sama osebe podlieha DPH, v dôsledku čoho má dotknutá zdaniteľná osoba právo na odpočítanie celej DPH zaplatenej za stavbu tejto budovy a nie iba na čiastočné odpočítanie tejto dane v pomere k častiam tejto budovy, ktoré jej nadobúdateľ využíva na ekonomické činnosti (body 40 a 42).

**[Rozsudok zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#)**

Táto vec sa týka hlavne podmienky existencie priamej a bezprostrednej súvislosti<sup>28</sup>.

Pokiaľ ide o obmedzenia v zmysle článku 176 smernice 2006/112, Súdny dvor v tomto rozsudku rozhodol, že aj keby dotknuté ustanovenie bulharského práva stanovovalo výnimku z práva na odpočítanie dane existujúcu ku dňu pristúpenia Bulharskej republiky k Európskej únii, tento článok umožňuje zachovať takúto výnimku v platnosti len vtedy, ak nestanovuje všeobecné vylúčenie z režimu odpočítania stanoveného smernicou 2006/112, a to najmä jej článkom 168. Treba pripomenúť, že podľa uvedeného ustanovenia bulharského práva by právo na odpočítanie DPH neexistovalo, ak by tovary a služby boli určené na bezodplatné dodania alebo plnenia alebo na iné činnosti, než je ekonomická činnosť zdaniteľnej osoby (bod 21).

---

<sup>28</sup> Pozri tiež v časti II tohto súhrnu, nazvanej „Vznik a rozsah práva na odpočítanie dane“, rubriku „1. Priama a bezprostredná súvislosť“.

## V. Pravidlá upravujúce uplatnenie práva na odpočítanie dane

### [Rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid \(C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373\)](#)

Táto vec, ktorá už bola spomenutá vyššie, zahŕňa tiež aspekty týkajúce pravidiel upravujúcich uplatnenie uvedeného práva<sup>29</sup>.

V tejto súvislosti Súdny dvor v tomto rozsudku najmä rozhodol, že daňová správa nemôže od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si právo na odpočítanie DPH všeobecne požadovať jednak, aby overila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar a služby, na základe ktorej sa požaduje uplatnenie tohto práva, spĺňa podmienky zdaniteľnej osoby, že disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a že si splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, z dôvodu ubezpečenia sa, že na strane hospodárskych subjektov na vstupe nedošlo k nezákonnostiam alebo daňovému podvodu, a jednak aby v tejto súvislosti disponovala takýmito dokumentmi (bod 61).

Podľa Súdneho dvora, hoci nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať z dôvodu ubezpečenia sa, že transakcia, ktorú uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, možnosť stanovená v článku 273 prvom odseku smernice 2006/112 sa nesmie podľa druhého odseku uvedeného článku použiť na uloženie ďalších povinností ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3 s názvom „Fakturácia“ nachádzajúcej sa v hlave XI uvedenej smernice s názvom „Povinnosti zdaniteľných osôb a niektorých nezdaniteľných osôb“ a najmä v jej článku 226 (bod 56).

V zásade práve daňovým orgánom totiž prináleží, aby vykonali u zdaniteľných osôb kontrolu nevyhnutnú na odhalenie nezákonností a daňových podvodov na DPH a uložili tresty zdaniteľnej osobe, ktorá sa dopustila takýchto nezákonností a daňových podvodov (bod 62), pričom tieto orgány nemôžu preniesť svoje vlastné kontrolné úlohy na zdaniteľné osoby.

### [Rozsudok zo 6. februára 2014, Fatorie \(C-424/12, EU:C:2014:50\)](#)

Táto vec patrí do rámca režimu prenesenia daňovej povinnosti<sup>30</sup>. V tejto veci bola položená otázka, či spoločnosti, ktorá bola žalobkyňou vo veci samej a ktorá bola príjemcom služieb, mohlo byť v súlade s právom Únie odňaté právo na odpočítanie DPH, ktorú bez právneho dôvodu zaplatila poskytovateľovi služieb na základe nesprávne vystavenej faktúry, a to aj vtedy, ak bola oprava tejto chyby nemožná z dôvodu úpadku uvedeného poskytovateľa.

Súdny dvor na jednej strane pripomenul, že na základe režimu prenesenia daňovej povinnosti nedochádza medzi poskytovateľom a príjemcom služieb k nijakej platbe DPH, pričom príjemca je povinný zaplatiť DPH na vstupe za uskutočnené transakcie a zároveň môže v zásade vykonať odpočítanie tej istej dane tak, že daňovej správe netreba zaplatiť nijakú sumu (bod 29).

<sup>29</sup> Pozri tiež časť II tohto súhrnu, nazvanú „Vznik a rozsah práva na odpočítanie dane“.

<sup>30</sup> Pozri, pokiaľ ide o skutkový rámec, časť II tohto súhrnu, nazvanú „Vznik a rozsah práva na odpočítanie dane“.

Na druhej strane, pokiaľ ide o pravidlá upravujúce uplatnenie práva na odpočítanie DPH stanovené v článku 178 smernice 2006/112, Súdny dvor rozhodol, že uplatniteľné sú iba pravidlá stanovené v písm. f) tohto článku v prípade, že ide o postup prenesenia daňovej povinnosti podľa článku 199 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice (bod 32).

V tejto súvislosti zdaniteľná osoba, ktorá je ako príjemca služieb povinná odvieť príslušnú DPH, nie je povinná mať faktúru vystavenú v súlade s formálnymi požiadavkami smernice 2006/112, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie, a musí splniť iba náležitosti stanovené dotknutým členským štátom pri uskutočnení voľby, ktorú jej umožňuje uvedený článok 178 písm. f) (bod 33). Rozsah náležitostí takto stanovených dotknutým členským štátom, ktoré musí zdaniteľná osoba dodržať na to, aby mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH, nesmie presiahnuť to, čo je nevyhnutne potrebné na účely kontroly správneho uplatnenia postupu prenesenia daňovej povinnosti a zabezpečenia vybratia DPH (bod 34).

Súdny dvor tak pripomenul, že v rámci režimu prenesenia daňovej povinnosti zásada daňovej neutrality vyžaduje, aby odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe bolo priznané, pokiaľ sú splnené hmotnoprávne podmienky, napriek tomu, že zdaniteľné osoby nespĺnili niektoré formálne požiadavky (bod 35).

Vo veci samej však Súdny dvor konštatoval, že okrem toho, že sporná faktúra nezodpovedala formálnym požiadavkám stanoveným vnútroštátnou právnou úpravou, nebola dodržaná hmotnoprávna podmienka režimu prenesenia daňovej povinnosti. Vzhľadom na to, že DPH, ktorú žalobkyňa vo veci samej zaplatila poskytovateľovi služieb, nebola splatná a táto platba nerešpektovala hmotnoprávnu požiadavku režimu prenesenia daňovej povinnosti, táto žalobkyňa si nemohla uplatniť právo na odpočítanie tejto DPH (bod 40).

### **[Rozsudok z 15. septembra 2016, Senatex \(C-518/14, EU:C:2016:691\)](#)**

V tejto veci nemecká daňová správa odmietla žalobkyni vo veci samej, ktorá je veľkoobchodným podnikom vyrábajúcim textilné výrobky, odpočítať DPH zaplatenú na vstupe za roky, v ktorých boli faktúry vlastnené touto žalobkyňou vystavené, z dôvodu, že tieto faktúry vo svojom originálnom znení nespĺňajú požiadavky stanovené vnútroštátnou daňovou právnou úpravou. Podľa uvedenej právnej úpravy oprava faktúry týkajúca sa povinného údajá, konkrétne identifikačného čísla pre DPH, nevyvoláva retroaktívne účinky, takže právo na odpočítanie tejto dane uplatnené na základe opravenej faktúry bolo možné uplatniť iba za rok, v ktorom bola faktúra opravená, a nie za rok, v ktorom bola táto faktúra pôvodne vystavená.

Vyúčtovania provízií, ktoré tento podnik vydal vo vzťahu k svojim obchodným zástupcom, ako aj faktúry autora reklamy za roky 2009 až 2011 totiž neobsahovali daňové číslo alebo identifikačné číslo pre DPH ich príjemcu, pričom táto situácia bola opravená v roku 2013 počas kontroly na mieste vykonanej daňovou správou.

Napriek týmto okolnostiam daňová správa vydala dodatočné daňové výmery za roky 2008 až 2011, ktorými na základe konštatovaní vykonaných v rámci jej kontroly na mieste znížila sumy, ktoré žalobkyňa mohla odpočítať z titulu DPH, a to z dôvodu, že podmienky tohto odpočítania neboli pre uvedené roky splnené, ale boli splnené až v čase uskutočnenia opravy faktúr, to znamená v priebehu roka 2013.

V dôsledku toho Súdny dvor v tejto veci musel vyriešiť otázku časových účinkov opravy chybných faktúr na uplatnenie práva na odpočítanie DPH.

Súdny dvor v tejto súvislosti po prvé pripomenul, že z článku 179 prvého odseku smernice 2006/112 vyplýva, že právo na odpočítanie DPH sa v zásade musí vykonať za obdobie, počas ktorého na jednej strane toto právo vzniklo a na druhej strane zdaniteľná osoba vlastní faktúru (bod 35). Po druhé Súdny dvor takisto pripomenul, že právo na odpočítanie DPH je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené a že toto právo sa uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe. Cieľom systému odpočítania dane je celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho ekonomických činností. Podľa Súdneho dvora však vnútroštátna právna úprava, ktorá uplatňuje úroky z omeškania zo súm DPH, ktoré považuje za sumy splatné pred opravou pôvodne vystavenej faktúry, ukladá daňovú povinnosť vyplývajúcu z DPH na tieto ekonomické činnosti, ktorým napriek tomu spoločný systém DPH zaručuje neutralitu tejto dane (bod 37).

Súdny dvor následne poznamenal, že základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočítanie tejto dane zaplatenej na vstupe bolo priznané, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, hoci určité formálne požiadavky zdaniteľné osoby opomenuli splniť. Vlastníctvo faktúry obsahujúcej údaje uvedené v článku 226 smernice 2006/112 pritom predstavuje formálnu a nie hmotnoprávnu podmienku práva na odpočítanie DPH (pozri bod 38).

V dôsledku toho Súdny dvor rozhodol, že viaceré ustanovenia smernice 2006/112, najmä tie, ktoré sa týkajú pravidiel upravujúcich uplatnenie práva na odpočítanie dane, bránia takejto vnútroštátnej právnej úprave (bod 43).

#### **[Rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos \(C-516/14, EU:C:2016:690\)](#)**

V tejto veci spoločnosť so sídlom v Portugalsku, žalobkyňa vo veci samej, napadla to, že Autoridade Tributária e Aduaneira (Daňová a colná správa, Portugalsko) odmietla povoliť odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe žalobkyňou vo veci samej ako príjemcom právnych služieb poskytnutých advokátskou kanceláriou z dôvodu, že faktúry vystavené touto kanceláriou nespĺňali formálne požiadavky stanovené vnútroštátnou právnu úpravou. Otázka, ktorú položil vnútroštátny súd, sa týkala po prvé určitých údajov, ako sú rozsah a povaha poskytnutých služieb, ako aj dátum poskytnutia služieb, ktoré musia byť povinne uvedené na faktúrach, a po druhé práva daňovej správy odmietnuť právo na odpočítanie DPH zo samotného dôvodu, že faktúry neobsahovali uvedené údaje.

Súdny dvor najskôr po tom, čo uznal, že faktúry obsahujúce iba údaj „právne služby poskytnuté od [určitého dátumu] do dnešného dňa“ neboli *a priori* v súlade s požiadavkami uvedenými v bode 6 článku 226 smernice 2006/112 a že faktúry obsahujúce iba údaj „právne služby poskytnuté do dnešného dňa“ neboli *a priori* v súlade ani s požiadavkami stanovenými v uvedenom bode 6, ani s požiadavkami stanovenými v bode 7 uvedeného článku, požiadal vnútroštátny súd, aby overil, či pripojené dokumenty predložené žalobkyňou vo veci samej obsahujú podrobnejší opis právnych služieb, o ktoré išlo vo veci samej, a môžu spĺňať náležitosti

faktúry podľa článku 219 uvedenej smernice ako doklady, ktoré menia pôvodnú faktúru a osobitne a jednoznačne sa na ňu vzťahujú (bod 35).

Súdny dvor následne rozhodol, že daňová správa nemôže odmietnuť odpočítanie DPH iba z dôvodu, že faktúra nespĺňa podmienky vyžadované článkom 226 bodmi 6 a 7 smernice 2006/112, ak má k dispozícii všetky údaje na overenie toho, že vecné podmienky týkajúce sa tohto práva boli splnené (bod 43). Podľa Súdneho dvora sa daňová správa totiž nemôže obmedziť na preskúmanie samotnej faktúry, ale musí tiež zohľadniť dodatočné informácie, ktoré poskytla zdaniteľná osoba (bod 44).

### **Rozsudok z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249)**

Napokon v tejto veci v nadväznosti na daňovú kontrolu uskutočnenú v roku 2011 portugalská daňová správa vydala dodatočné platobné výmery DPH týkajúce sa dodania tovaru uskutočneného v období od februára 2008 do mája 2010, v prípade ktorého spoločnosť, ktorá bola žalobkyňou vo veci samej, nesprávne uplatnila zníženú sadzbu DPH namiesto štandardnej sadzby. Táto spoločnosť teda vykonala úpravu DPH tým, že zaplatila dodatočne vymeranú DPH, a požiadala svojho obchodného partnera, ktorý je zdaniteľnou osobou na účely DPH, o jej vrátenie, pričom mu zaslala oznámenia o dlhu. Tento obchodný partner, ktorý prijal tovar predaný žalobkyňou vo veci samej, odmietol zaplatiť dodatočne vymeranú DPH najmä z dôvodu, že ju nemohol odpočítať, keďže uplynula lehota štyroch rokov stanovená vnútroštátnou právnou úpravou, a že mu neprináležalo znášať dôsledky pochybení, za ktoré bola zodpovedná iba žalobkyňa vo veci samej.

Súdny dvor v tejto súvislosti rozhodol, že zdaniteľná osoba môže byť oprávnená na odpočítanie DPH, aj keď nevykonala svoje právo v období, v ktorom toto právo vzniklo, a to v okamihu, keď sa daň stala splatnou, avšak s výhradou dodržania podmienok a požiadaviek stanovených vo vnútroštátnych právnych predpisoch (bod 35).

Súdny dvor pripomenul, že prekluzívnu lehotu, ktorej uplynutie vedie k sankcionovaniu nedostatočne starostlivej zdaniteľnej osoby, ktorá opomenula požiadať o odpočítanie DPH na vstupe, tým, že stratí právo na odpočítanie DPH, nemožno považovať za nezlučiteľnú so systémom stanoveným smernicou o DPH, pokiaľ je táto lehota v súlade so zásadami ekvivalencie a efektivity (bod 37).

Podľa Súdneho dvora bolo objektívne nemožné, aby obchodný partner žalobkyne vo veci samej uplatnil svoje právo na odpočítanie DPH predtým, než žalobkyňa vo veci samej vykonala úpravu DPH, keďže predtým nemal k dispozícii opravné faktúry, ani nevedel, že dodatočná DPH bola splatná (bod 42).

Až po týchto úpravách totiž boli splnené hmotnoprávne a procesnoprávne podmienky zakladajúce právo na odpočítanie DPH a obchodný partner mohol požiadať o zbavenie bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v súlade so smernicou 2006/112 a zásadou daňovej neutrality. Keďže uvedený obchodný partner nekonal s nedostatočnou náležitou starostlivosťou pred prijatím oznámenia o dlhu, a ani nedošlo k zneužitiu alebo kolúznei dohode so žalobkyňou vo veci samej, lehota, ktorá začala plynúť od dátumu vyhotovenia pôvodných faktúr – a pre určité



transakcie uplynula pred touto úpravou –, sa nemohla platne namietat voči uplatneniu nároku na odpočítanie DPH (bod 43).

## VI. Úprava odpočítanej dane

### [Rozsudok z 10. októbra 2013, Pactor Vastgoed \(C-622/11, EU:C:2013:649\)](#)

V tejto veci spoločnosť, ktorá bola žalovaná vo veci samej, nadobudla nehnuteľnosť a rozhodla sa pre zdanenie tohto dodania, ako to predtým urobil dodávateľ uvedenej nehnuteľnosti, keď ju nadobudol. Ďalej táto spoločnosť prenajala uvedenú nehnuteľnosť, pričom táto transakcia bola oslobodená od DPH, a následne ju predala, pričom toto dodanie bolo tiež oslobodené od DPH. Keďže dodanie pre spoločnosť, ktorá bola žalovaná vo veci samej, nespĺňalo podmienky podľa vnútroštátnych ustanovení a v dôsledku toho malo byť oslobodené od DPH, holandský daňový orgán adresoval uvedenej spoločnosti dodatočný daňový výmer vo výške, ktorá zodpovedala sume dlžnej v dôsledku úpravy odpočítania DPH, ktorú vykonal dodávateľ pri svojom nadobudnutí nehnuteľnosti, ktorú neskôr dodal prvej uvedenej spoločnosti.

Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska), ktorý rozhodoval o tomto spore, položil Súdnemu dvoru otázku, či sumy dlžné v dôsledku úpravy odpočítania DPH možno vymáhať od inej zdaniteľnej osoby než od zdaniteľnej osoby, ktorá pôvodne toto odpočítanie vykonala.

V tejto súvislosti Súdny dvor pripomenul, že mechanizmus úpravy odpočítanej dane tvorí nedeliteľnú súčasť režimu odpočítania DPH (bod 33). Pravidlá v oblasti úpravy odpočítanej dane majú za cieľ zvýšiť presnosť odpočítaní spôsobom zaručujúcim neutralitu DPH tak, aby transakcie uskutočnené v predchádzajúcom štádiu naďalej umožňovali uplatniť právo na odpočítanie dane len za predpokladu, že slúžia na poskytnutie plnení podliehajúcich takejto dani. Cieľom je vytvoriť úzky a priamy vzťah medzi právom na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a používaním daných tovarov a služieb na transakcie zdanené na výstupe (bod 34).

Súdny dvor uviedol, že sumy dlžné v dôsledku úpravy odpočítania DPH nemožno vymáhať od inej zdaniteľnej osoby než od zdaniteľnej osoby, ktorá toto odpočítanie vykonala (bod 47 a výrok). Opačný výklad by bol podľa Súdného dvora nezlučiteľný s cieľmi sledovanými v oblasti úpravy odpočítanej dane. V tomto kontexte možnosť stanoviť, aby iná osoba než zdaniteľná osoba bola spoločne a nerozdielne povinná zaplatiť daň, nemožno vykladať tak, že umožňuje uložiť tejto osobe samostatnú daňovú povinnosť (bod 39). Navyše v prípade po sebe nasledujúcich dodaní nehnuteľnosti okolnosť, že jedna z dotknutých zdaniteľných osôb nevyhovovala pri dodaní, do ktorého bola zapojená, pravidlám upravujúcim uplatňovanie práva voľby v prípade zdanenia, nemôže mať za následok, že táto zdaniteľná osoba bude povinná zaplatiť daňovú pohľadávku, ktorá vznikla v dôsledku úpravy odpočítania DPH vykonanej inou zdaniteľnou osobou v súvislosti s niektorým z uvedených dodaní, ktoré sa netýkali prvej uvedenej zdaniteľnej osoby (bod 40).

**Rozsudok zo 6. februára 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50)**<sup>31</sup>

V danej veci sa vnútroštátny súd pýtal Súdneho dvora najmä to, či zásada právnej istoty bráni správnej praxi vnútroštátnych daňových orgánov, ktorá spočíva v zrušení rozhodnutia, ktorým tieto orgány priznali zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH, pričom v nadväznosti na opätovnú kontrolu od nej žiadajú zaplataenie uvedenej DPH a úrokov z omeškania.

Súdny dvor rozhodol, že zásada právnej istoty nebráni správnej praxi rumunských daňových orgánov, ktorá spočíva v zrušení takéhoto rozhodnutia v rámci prekluzívnej lehoty.

Zásada právnej istoty nepochybne vyžaduje, aby sa daňová situácia zdaniteľnej osoby vzhľadom na jej práva a povinnosti vo vzťahu k daňovej správe nemohla donekonečna spochybňovať (bod 46). Vnútroštátna právna úprava, ktorá výnimočne v rámci premlčacej doby umožňuje vykonať opätovnú kontrolu týkajúcu sa daného obdobia, ak správca dane zistí dodatočné údaje, ktoré mu v čase overovaní neboli známe, alebo chyby v počítaní, ktoré mali vplyv na výsledky týchto overovaní, však rešpektuje zásadu právnej istoty (body 47 a 48).

Čo sa týka úrokov z omeškania, Súdny dvor rozhodol, že pri neexistencii zosúladenia právnej úpravy Únie v oblasti sankcií uplatniteľných v prípade nedodržania podmienok stanovených systémom zavedeným touto právnou úpravou si členské štáty zachovávajú právomoc zvoliť si sankcie, ktoré sú podľa nich najvhodnejšie. Napriek tomu sú pri výkone svojich právomocí povinné dodržiavať právo Únie a jeho všeobecné zásady, a teda aj zásadu proporcionality (body 50, 51 a bod 2 výroku).

**Rozsudok z 9. júna 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft (C-332/14, EU:C:2016:417)**<sup>32</sup>

V tomto rozsudku sa vnútroštátny súd, pokiaľ ide o úpravu odpočítania DPH, v podstate pýtal, či sa smernica 77/388 má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby sa pristúpilo k takejto úprave odpočítaní uskutočnených z titulu tovarov a služieb patriacich pod článok 17 ods. 5 uvedenej smernice v dôsledku zmeny rozdeľovacieho kľúča DPH používaného na vypočítanie týchto odpočítaní, ku ktorej došlo počas posudzovaného obdobia úpravy. Rovnako sa pýtal, či zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá v zmysle článku 20 smernice 77/388 výslovne nestanovuje úpravu dane zaplatenej na vstupe v dôsledku zmeny rozdeľovacieho kľúča DPH použitého na výpočet určitých odpočítaní, ani nestanovuje prechodný režim.

Súdny dvor rozhodol, že smernica 77/388 vyžaduje, aby sa pristúpilo k úprave odpočítaní DPH uskutočnených z titulu tovarov alebo služieb patriacich pod článok 17 ods. 5 uvedenej smernice v nadväznosti na to, že počas posudzovaného obdobia úpravy došlo k prijatiu rozdeľovacieho kľúča tejto dane používaného na vypočítanie týchto odpočítaní, ktorý sa odchyľuje od metódy určenia práva na odpočítanie stanovenej tou istou smernicou (bod 47 a bod 2 výroku). Pôvodne uskutočnené odpočítania dane sa totiž majú upraviť, ak sa po predložení daňového priznania,

<sup>31</sup> Pozri, pokiaľ ide o skutkový rámec, časť V tohto súhrnu, nazvanú „Pravidlá upravujúce uplatnenie práva na odpočítanie dane“.

<sup>32</sup> Pozri, pokiaľ ide o skutkový rámec, časť III tohto súhrnu, nazvanú „Pomerné odpočítanie dane“.

ktoré viedlo k odpočítaniu dane, objavia určité zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité na určenie odpočítateľnej sumy (bod 38). Rozdeľovací kľúč, a teda uplatnená metóda výpočtu odpočítateľnej sumy sú však skutočnosťami, ktoré treba vziať do úvahy na určenie sumy odpočítaní (bod 42).

Súdny dvor tiež uviedol, že zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery sa majú vykladať v tom zmysle, že im neodporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá výslovne nestanovuje úpravu dane zaplatenej na vstupe v dôsledku zmeny rozdeľovacieho kľúča pre DPH použitého na výpočet určitých odpočítaní, ani nestanovuje prechodný režim, hoci najvyšší súd uznal rozdelenie dane zaplatenej na vstupe uskutočnené zdaniteľnou osobou podľa rozdeľovacieho kľúča uplatniteľného pred touto zmenou vo všeobecnosti za primerané (bod 65 a bod 3 výroku).

Podľa Súdneho dvora z toho vyplýva, že zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery nemožno vykladať v tom zmysle, že na to, aby úprava nároku na odpočítanie mohla byť v prípade zmeny metódy výpočtu tohto nároku povinná, musí byť povinnosť vykonať túto úpravu výslovne pripomenutá vo vnútroštátnej právnej úprave, na základe ktorej sa vykonala táto zmena (bod 54). Treba však uviesť, že v osobitných situáciách, v akých to uvedené zásady vyžadujú, môže byť zavedenie takého režimu prispôbeného okolnostiam povinné (bod 57). Vnútroštátny zákonodarca sa tak môže dopustiť porušenia uvedených zásad, keď náhle a nepredvídateľne prijme nový zákon, ktorý zrušuje právo, ktoré dovtedy požívali zdaniteľné osoby, bez toho, aby im priznal čas potrebný na prispôbenie sa, a to napriek tomu, že to sledovaný cieľ nevyžaduje (bod 58). To je potrebné konkrétne vtedy, keď zdaniteľné osoby musia mať k dispozícii čas na prispôbenie sa, pokiaľ im zo zrušenia práva, ktoré dosiaľ požívali, vyplýva povinnosť vykonať značné ekonomické úpravy (bod 59).

Súdny dvor však uviedol, že účinkom zmeny metódy výpočtu nie je zrušenie práva na odpočítanie dane, ktoré majú zdaniteľné osoby, ale upravenie jeho rozsahu (bod 61). Na druhej strane Súdny dvor konštatoval, že takáto zmena v zásade sama osebe neznamená, že zdaniteľné osoby pristúpia k značným ekonomickým úpravám, a čas na prispôbenie sa teda nezdá byť nevyhnutne potrebný (bod 62).

## VII. Vrátenie dane

Právo zdaniteľnej osoby usadenej v členskom štáte na vrátenie DPH zaplatenej v inom členskom štáte, ako ho upravuje smernica 2008/9/ES<sup>33</sup>, zodpovedá právu na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe vo vlastnom členskom štáte, ktoré mu priznáva smernica 2006/112. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora právo zdaniteľných osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo zo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie.

<sup>33</sup> Smernica Rady 2008/9/ES z 12. februára 2008, ktorou sa ustanovujú podrobné pravidlá pre vrátenie dane z pridanej hodnoty ustanovené v smernici 2006/112/ES zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 23).

**[Rozsudok z 21. júna 2012, Elsacom \(C-294/11, EU:C:2012:382\)](#)**

V tejto veci vnútroštátna daňová správa zamietla vrátenie DPH zaplatenej žalovanou vo veci v roku 1999. Žiadosť o vrátenie dane bola podaná 27. júla 2000. Daňová správa odôvodnila svoje zamietnutie oneskoreným podaním žiadosti, ktorá mala byť podaná najneskôr 30. júna 2000.

Vnútroštátny súd sa Súdneho dvora pýtal, či lehota stanovená smernicou 79/1072 na účely podania žiadostí o vrátenie DPH zdaniteľnými osobami, ktoré nemajú sídlo na území štátu, predstavuje prekluzívnu lehotu.

Súdny dvor konštatoval, že lehotu stanovenú v článku 7 ods. 1 prvom pododseku poslednej vete smernice 79/1072 nemožno chápať ako poriadkovú lehotu, teda lehotu bez hrozby preklúzie. Vzhľadom na znenie uvedeného predmetného ustanovenia, ako aj na cieľ smernice 79/1072, a to „odstrániť rozdiely v platných ustanoveniach členských štátov...“, ktoré v niektorých prípadoch narušajú obchod a voľnú [hospodársku – *neoficiálny preklad*] súťaž“, Súdny dvor rozhodol, že šesťmesačnú lehotu stanovenú smernicou na podanie žiadosti o vrátenie DPH treba považovať za prekluzívnu lehotu (body 24, 28, 34 a výrok).

**[Rozsudok z 25. októbra 2012, Daimler a Widex \(C-318/11 a C-319/11, EU:C:2012:666\)](#)**

Tieto návrhy na začatie prejudiciálneho konania boli podané v rámci dvoch sporov, a to medzi podnikom so sídlom v Nemecku a podnikom so sídlom v Dánsku na jednej strane a Skatteverket (švédská daňová správa) na druhej strane, vo veci zákonnosti rozhodnutí tohto orgánu o zamietnutí ich žiadostí o vrátenie DPH zaplatenej vo Švédsku pri nadobudnutí tovarov alebo služieb. Daňová správa rozhodla, že požadované vrátenie DPH sa neprizná z dôvodu, že uvedené podniky mali vo Švédsku stálu prevádzkareň. Prvý podnik, ktorého miesto ekonomickej činnosti sa nachádzalo v Nemecku, testoval automobily v zimných podmienkach v testovacích zariadeniach nachádzajúcich sa vo Švédsku, kde mal 100 % dcérsku spoločnosť, ktorá mu poskytovala priestory, testovacie dráhy a služby súvisiace s testovaním. Uvedený podnik nadobúdala tovar v rámci testovania automobilov. Druhý podnik, ktorého miesto ekonomickej činnosti sa nachádzalo v Dánsku, má v Štokholme výskumný ústav. Takisto nadobúdala tovary a prijímal služby pre potreby výskumných prác, ktoré vykonával v tomto ústave. Ani jeden z týchto dvoch podnikov neuskutočnil vo Švédsku zdaniteľné transakcie na výstupe prostredníctvom svojich služieb technického testovania a výskumu.

V tomto kontexte sa vnútroštátny súd pýtal Súdneho dvora najmä na to, či zdaniteľnú osobu na účely DPH usadenú v členskom štáte, ktorá v inom členskom štáte vykonáva len technické testy alebo výskumné práce okrem zdaniteľných transakcií, možno považovať za zdaniteľnú osobu, ktorá má v tomto druhom členskom štáte „stálu prevádzkareň, odkiaľ vykonáva podnikateľskú činnosť“ v zmysle smernice 2008/9.

Súdny dvor najskôr uviedol, že pojem „stála prevádzkareň, odkiaľ vykonáva podnikateľskú činnosť“ totiž obsahuje dve kumulatívne podmienky založené jednak na existencii „stálej prevádzkarne“ a jednak na vykonávaní „podnikateľskej činnosti“ z tejto prevádzkarne (bod 32). Na účely vylúčenia práva na vrátenie musí ísť o skutočné vykonávanie zdaniteľných transakcií stálou prevádzkarňou v štáte, kde bola podaná žiadosť o vrátenie, a nie len o jednoduchú spôsobilosť uvedenej prevádzkarne na vykonávanie takýchto transakcií (bod 37).

Súdny dvor následne konštatoval, že v spore vo veci samej sa pritom nespochybňuje, že dotknuté podniky nevykonávali prostredníctvom svojich služieb technického testovania a výskumu v členskom štáte, kde boli podané žiadosti o vrátenie DPH, zdaniteľné transakcie na výstupe (bod 38). Za týchto okolností treba priznať právo na vrátenie DPH bez toho, aby bolo potrebné ďalej skúmať, či mali dotknuté podniky „stálu prevádzkareň“, keďže dve podmienky, na ktorých sa zakladá kritérium „stálej prevádzkarne, odkiaľ sa vykonáva podnikateľská činnosť“, sú kumulatívne (bod 39). Tento výklad nie je spochybnený skutočnosťou, že zdaniteľná osoba je v členskom štáte, kde podala žiadosť o vrátenie, jediným 100 % vlastníkom dcérskej spoločnosti, ktorej výlučným účelom je poskytovať tejto osobe rôzne služby súvisiace s uskutočneným technickým testovaním (bod 51 a výrok). Takáto dcérska spoločnosť, ktorá má jediného 100 % vlastníka, je totiž samostatne zdaniteľnou právnickou osobou (bod 48).

### **[Rozsudok z 21. marca 2018, Volkswagen \(C-533/16, EU:C:2018:204\)](#)**

V tejto veci jedna spoločnosť so sídlom v Nemecku a dve spoločnosti so sídlom na Slovensku (ďalej len „spoločnosti Hella“) v rokoch 2004 až 2010 dodávali spoločnosti Volkswagen AG so sídlom v Nemecku formy na výrobu svetidiel pre automobily. Spoločnosti Hella na faktúrach, ktoré vystavovali na tento účel, neuvádzali DPH, lebo sa domnievali, že išlo o „finančné vyrovnanie“ oslobodené od DPH. V priebehu roka 2010 spoločnosti Hella zistili, že ich postup nie je v súlade so slovenskými právnymi predpismi. Vystavili teda faktúry uvádzajúce DPH, ktorými spoločnosti Volkswagen doučtovali DPH za dodávky predmetného tovaru, podali dodatočné daňové priznania za roky 2004 až 2010 a DPH následne odvedli do štátneho rozpočtu. Volkswagen AG žiadosťou z 1. júla 2011 požiadala slovenskú daňovú správu o vrátenie DPH za tieto dodania.

Daňová správa čiastočne vyhovelá tejto žiadosti a nariadila vrátenie DPH, ktorá zodpovedala dodaniam tovaru uskutočneným v priebehu rokov 2007 až 2010. Naproti tomu daňová správa nevyhovela tejto žiadosti v rozsahu, v akom sa týkala rokov 2004 až 2006, a to s odôvodnením, že uplynula prekluzívna lehota päť rokov stanovená slovenským právom. V tejto súvislosti daňová správa dospela k záveru, že právo na vrátenie DPH vzniklo už dodaním tovaru. Vnútroštátny súd sa obrátil na Súdny dvor, aby zistil, či sa právo Únie má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, podľa ktorej za okolností, keď bola DPH fakturovaná zdaniteľnej osobe a táto osoba ju zaplatila až niekoľko rokov po dodaní predmetného tovaru, sa právo na vrátenie DPH odmieta priznať z dôvodu, že prekluzívna lehota stanovená uvedenou právnou úpravou na uplatnenie tohto práva začala plynúť od dátumu dodania tovaru a uplynula pred podaním žiadosti o vrátenie dane.

Súdny dvor najskôr pripomenul, že právo na odpočítanie DPH je podmienené splnením tak hmotnoprávných, ako aj procesnoprávných požiadaviek alebo podmienok (bod 40). Hoci právo na odpočítanie DPH vzniká v momente vzniku daňovej povinnosti, uplatnenie uvedeného práva je v zásade možné až od momentu, keď má zdaniteľná osoba k dispozícii faktúru (bod 43). Zdaniteľná osoba môže byť oprávnená na odpočítanie DPH, aj keď nevykonala svoje právo v období, v ktorom toto právo vzniklo, a to pod podmienkou dodržania určitých podmienok a požiadaviek stanovených vo vnútroštátnych právnych úpravách (bod 45).

Súdny dvor konštatoval, že za okolností vo veci samej Volkswagen AG objektívne nemohla pred týmito úpravami DPH, ktoré vykonali spoločnosti Hella, uplatniť svoje právo na vrátenie dane,

pretože predtým nedisponovala faktúrami a ani nevedela, že DPH bola splatná (bod 49). Až po týchto úpravách boli totiž splnené hmotnoprávne a procesnoprávne podmienky zakladajúce právo na odpočítanie DPH a Volkswagen AG mohla požiadať o zbavenie bremena DPH. Keďže Volkswagen AG sa nedopustila nedostatku náležitej starostlivosti a nedošlo ani k zneužitiu alebo podvodnej tajnej dohode so spoločnosťami Hella, nebolo možné teda proti právu na vrátenie DPH úspešne namietat prekluзивnú lehotu, ktorá začala plynúť od dátumu dodania tovaru a pre niektoré obdobia uplynula pred týmito úpravami (bod 50).

Podľa Súdneho dvora by možnosť vykonať právo na odpočítanie DPH bez časového obmedzenia však bola v rozpore so zásadou právnej istoty (bod 46). Lehotu treba uplatňovať rovnakým spôsobom na analogické práva v daňovej oblasti založené na vnútroštátnom práve a na práva založené na práve Únie a táto lehota v praxi nemôže znemožňovať alebo neprimerane sťažovať výkon práva na odpočítanie DPH (bod 47). Navyše členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, avšak tieto opatrenia nesmú ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie uvedených cieľov, a nemôžu sa používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje neutralitu DPH (bod 48).

\* \* \*

*Rozsudky nachádzajúce sa v tomto súhrne sú indexované v Prehľade judikatúry v rubrikách xxx.*